

LA TAXATION DES REVENUS EN GRANDE-BRETAGNE

COMPARAISON AVEC LE SYSTÈME FRANÇAIS

THÈSE

SOUTENUE

DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER
POUR LE DOCTORAT EN DROIT

PAR

Hubert ROHTE



PARIS

LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE DROIT & DE JURISPRUDENCE

Ancienne Librairie Chevalier-Marescq et C^{ie} et Ancienne Librairie F. Pichon réunies

R. PICHON ET R. DURAND-AUZIAS, ADMINISTRATEURS

Librairie du Conseil d'Etat et de la Société de Législation comparée

20, RUE SOUFFLOT (5^e ARR^t)

—
1937

Tous droits réservés

**LA TAXATION DES REVENUS
EN GRANDE-BRETAGNE**



Digitized by the Internet Archive
in 2026

LA TAXATION DES REVENUS EN GRANDE-BRETAGNE

COMPARAISON AVEC LE SYSTÈME FRANÇAIS

THÈSE

SOUTENUE

DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER
POUR LE DOCTORAT EN DROIT

PAR

Hubert ROHTE



PARIS

LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE DROIT & DE JURISPRUDENCE
Ancienne Librairie Chevalier-Marescq et C^e et Ancienne Librairie F. Pichon réunies

R. PICHON ET R. DURAND-AUZIAS, ADMINISTRATEURS
Librairie du Conseil d'Etat et de la Société de Législation comparée

20, RUE SOUFFLOT (5^e ARR^t)

—
1937

Tous droits réservés

FACULTÉ DE DROIT DE MONTPELLIER

MM.

MORIN, Doyen, professeur de Droit Civil.

MOYE, Doyen honoraire, professeur de Droit International Public.

VALERY, Doyen honoraire, correspondant de l'Institut.

BECQUÉ, professeur de Droit Civil.

DE NESMES-DESMARETS, professeur de Droit Administratif.

BOSC, professeur de Procédure Civile.

VIALLETON, professeur de Droit Romain.

COURTIN, professeur d'Economie politique.

LÉGAL, professeur de Droit criminel.

DEMONTÈS, Professeur de Droit Commercial.

ANTONELLI, Professeur d'Economie politique.

DELBEZ, Professeur de Droit Constitutionnel.

TISSET, professeur d'Histoire du Droit.

DIJOL, Chargé de Cours de Capacité.

A. BABY, Secrétaire.

DUBOIS, Secrétaire honoraire.

JURY

MM.

MOYE, professeur, Président.

DE NESMES-DESMARETS, professeur, Assesseur.

DEMONTÈS, — —

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses: ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	1
§ 1. — Accroissement de la vie économique.	9
§ 2. — Intensification de la fiscalité	10
§ 3. — Internationalisation des systèmes fis- caux	12
<i>Chapitre premier.</i> — HISTORIQUE ET ADMINISTRA- TION DE L'INCOME TAX	15
Section I. — Historique	16
Section II. — Administration	21
A. — Organisation locale	21
§ 1. — Les répartiteurs	22
§ 2. — Les collecteurs	22
§ 3. — Les commissaires généraux	23
§ 4. — Les commissaires additionnels	25
B. — Organisation centrale	26
§ 1. — Les commissaires spéciaux	26
§ 2. — Les inspecteurs des Contributions	26
§ 3. — Le bureau du revenu intérieur	28
<i>Chapitre II.</i> — LES CINQ CÉDULES DE L'INCOME TAX. ASSIETTE DE L'IMPÔT	31
§ 1. — L'income tax, impôt général	31
§ 2. — L'income tax, impôt personnel	32
§ 3. — L'income tax, impôt annuel	32

Section I. — Personnes imposables	33
§ 1. — Résidants dans le Royaume-Uni	34
§ 2. — Non-résidants dans le Royaume-Uni.	35
§ 3. — Régime des sociétés	36
Section II. — Revenus imposés	38
Cédule A	40
Cédule B	42
Cédule C	43
Cédule D	44
Cédule E	50
<i>Chapitre III. — LE TARIF DE L'INCOME TAX</i>	55
Section I. — La discrimination	56
Section II. — La progressivité	59
§ 1. — Exonérations, abattements, réductions	59
Exemption limite	59
Revenus compris entre 125 et 140 £	60
Abattement personnel	60
Abattement pour enfants	60
Abattement pour le housekeeper	61
Abattement pour personne à charge	61
Abattement pour l'âge	61
Abattement pour le revenu gagné de la femme	62
Application d'un taux réduit	62
Abattement pour les primes d'assurances sur la vie	62
Abattement pour l'income tax des Dominions	62
§ 2. — La Surtax	68
Section III. — Les doubles impositions	72

<i>Chapitre IV. —</i>	RECOURVREMENT DE L'INCOME TAX.	
	LA PERCEPTION A LA SOURCE	77
§ 1. —	Avantage de la perception à la source	78
§ 2. —	Limites de la perception à la source.	79
§ 3. —	Dates de paiement de l'income tax.	81
§ 4. —	Mode de recouvrement des différentes cédules	82
<i>Chapitre V. —</i>	CONTRÔLE DE L'INCOME TAX. LE CONTENTIEUX. LA FRAUDE LÉGALE	89
Section I. —	Le contrôle	89
§ 1. —	Contrôle de l'income tax	89
§ 2. —	Contrôle de la surtax	94
Section II. —	Le contentieux	98
§ 1. —	Désaccord	98
§ 2. —	Fraude	100
Section III. —	La fraude légale	104
§ 1. —	Fraude des « One man companies »	105
§ 2. —	Fraude des « Trustees » étrangers.	108
§ 3. —	Fraude des « Educational trusts » ..	111
<i>Chapitre VI. —</i>	RÉSULTATS DE L'INCOME TAX. APPRÉCIATION DE CET IMPÔT	113
Section I. —	Le rendement	116
Section II. —	Causes de la supériorité des résultats	126
<i>Chapitre VII. —</i>	PROJET DE RÉFORME DE L'INCOME TAX	143
	BIBLIOGRAPHIE	151

LA TAXATION DES REVENUS EN GRANDE-BRETAGNE

INTRODUCTION

La législation fiscale a longtemps revêtu une forme purement nationale. Jusqu'à la guerre les Etats ne jugeaient pas nécessaire de mettre en harmonie leurs systèmes d'impôts. Mais, depuis, des causes nouvelles apparurent, qui modifièrent profondément leur jugement.

§ 1. — ACCROISSEMENT DE LA VIE ÉCONOMIQUE

D'abord l'accroissement de la vie économique multiplia les relations entre Etats. Les courants industriels et commerciaux, singulièrement entre l'Amérique et l'Europe, nés de la guerre, intensifiés par les besoins que celle-ci créait sur le vieux continent où la main-d'œuvre était rare, survécurent à leur cause, à la fois parce que les anciens pays belligérants ne purent du jour au lendemain reprendre leur ancienne maîtrise du marché, et parce que les nouveaux pays exportateurs ne voulaient pas abandonner les marchés qu'ils venaient de conquérir. La conséquence fut un accroissement considérable des courants économiques mondiaux provoquant des luttes

dont nous souffrons encore. Les rapports économiques des différents pays entre eux poussèrent les Etats à tenir compte des systèmes fiscaux étrangers afin de faciliter les relations.

§ 2. — INTENSIFICATION DE LA FISCALITÉ

D'autre part la fiscalité des Etats modernes s'est considérablement développée par suite de la mainmise progressive des Etats dans les domaines qui, autrefois, étaient réservés à l'initiative des particuliers. Ce n'est donc pas seulement le coût de la guerre qui est responsable de l'inflation des budgets anglais. Dès la fin des hostilités se sont développées et ont été mises en application des idées de politique sociale qui impliquaient l'intervention de l'Etat dans tous les domaines de la vie nationale. L'attention des gouvernements et singulièrement des gouvernements travaillistes se porta sur des domaines nouveaux ou augmenta considérablement l'importance antérieurement accordée à d'autres. Mais en Italie pré-fasciste, comme en Allemagne d'avant Hitler et en Angleterre de 1930, les tentatives de gouvernement socialiste aboutirent au gaspillage des finances publiques. Le besoin de ressources considérables amena les Administrations financières à serrer de plus près la matière imposable et c'est alors que les questions de double imposition prirent une grande importance, les contribuables qui en étaient les victimes étant souvent dans l'impossibilité de payer ce que réclamaient les fisci de plusieurs pays.

Pour faire face à ces besoins croissants de l'Etat,

l'Angleterre a dû demander aux impôts des recettes croissantes et c'est aux impôts directs qu'a été réclamée une part de plus en plus grande des nouvelles ressources. Alors qu'en 1913-1914, 47,9 % des recettes fiscales étaient demandés aux impôts directs et 52,1 % aux impôts indirects, en 1931-1932 les impôts directs fournissaient 63,8 % et les impôts indirects 36,2 % des recettes fiscales. Il est vrai que par suite de la crise les recettes provenant de la taxation directe ont faibli momentanément et que par suite la proportion des impôts indirects s'est relevée. En 1933-1934, les proportions sont de 56,4 % pour les impôts directs et 43,6 % pour les impôts indirects (1).

L'ampleur et la durée de la dépression commerciale et financière ont révélé à la Grande-Bretagne que la taxation directe avait été portée à un point tel que non seulement elle était préjudiciable à l'économie nationale, mais que la limite du rendement maximum ayant été atteinte, elle était incapable de procurer à l'avenir des ressources aussi importantes. Devant les signes certains de la diminution des capacités contributives des contribuables, le gouvernement d'Union nationale a procédé à un dégrèvement fiscal en abaissant le taux de l'income tax, mais en

(1) Voici pour quelques années les résultats de la taxation directe et de la taxation indirecte :

TAXATION DIRECTE		
1913-14 :	78.100.000 £	47,9 %
1931-32 :	460.000.000 £	63,8 %
1933-34 :	400.000.000 £	56,4 %
TAXATION INDIRECTE		
	85.000.000 £	52,1 %
	273.000.000 £	36,2 %
	309.000.000 £	43,6 %

contrepartie il a été obligé de faire appel à une source de recettes nouvelles pour l'Angleterre, sous forme de droits de douane, recettes qui auraient l'avantage de ne pas être demandées au contribuable anglais.

§ 3. — INTERNATIONALISATION DES SYSTÈMES FISCAUX

Pour ces deux raisons de l'intensification de la vie économique et de la fiscalité, les systèmes fiscaux des différents Etats ont marqué une tendance à l'internationalisation. Dans un but d'intérêt pratique les administrations tinrent compte des systèmes fiscaux étrangers. C'est ainsi que des conventions ont été signées entre divers pays afin d'éviter les graves inconvénients résultant des doubles impositions. La Société des Nations ne s'est pas désintéressée de la question et c'est souvent sur son initiative que des discussions ont été engagées.

Depuis longtemps déjà l'influence anglaise a été grande en France. Bonne ou mauvaise en matière politique, il semble qu'en matière financière elle ne puisse que nous être utile. Le prestige des finances britanniques et la solidité de son administration incitent à étudier spécialement la pierre angulaire de son système fiscal qui est l'impôt sur le revenu ou Income Tax. Mais l'étude de cet impôt offre de sérieuses difficultés car, d'une façon générale, les institutions anglaises que le simple examen des lois permet de connaître sont fort rares et pour l'Income Tax il s'est élevé, à côté de la loi écrite appelée « Income Tax Law », un ensemble de règles coutu-

nières basé sur la pratique administrative et que l'on nomme communément « l'Income Tax Practice ».

Même si l'income tax n'est plus caractérisé comme il l'était avant 1914 par « la réserve avec laquelle on le manie, la discrétion avec laquelle le taux en est élevé dans les difficultés et la hâte que l'on met à le faire redescendre aussitôt que le cas de crise a disparu » (2), il reste cependant un modèle vers lequel on est obligé de se tourner si l'on veut étudier la taxation des revenus.

Le but de ce travail n'est pas de décrire en détail les modalités de l'income tax, mais de mettre en valeur l'originalité de cet impôt et de marquer ainsi au passage ce qui le rapproche ou l'éloigne de l'impôt français sur le revenu.

Voici le plan que nous adopterons dans cette étude :

Chapitre I^{er} : Historique. — Administration de l'impôt.

Chapitre II : Assiette de l'impôt.

Chapitre III : Tarif de l'impôt.

Chapitre IV : Perception de l'impôt.

Chapitre V : Contrôle de l'impôt.

Chapitre VI : Résultats et appréciation.

Chapitre VII : Rapport du Comité de Codification de l'income tax d'avril 1936.

(2) Charles MAURRAS. Dictionnaire Politique et Critique, tome II, p. 300-301 (4 oct. 1913).

CHAPITRE PREMIER

HISTORIQUE

ADMINISTRATION DE L'IMPOT

La taxation des revenus est la façon la plus équitable d'imposer le contribuable. A l'heure actuelle, l'opinion est générale en ce sens. Peu d'auteurs, en effet, défendraient un impôt unique sur le capital ou sur les dépenses, au contraire on peut fort bien concevoir un impôt unique sur le revenu. Il n'entre pas dans le cadre de ce sujet de préciser ces idées et de reprendre les arguments classiques en faveur de l'adoption de l'impôt sur le revenu comme base d'un système fiscal. L'Angleterre — pays dont les finances ont de tous temps fait l'admiration des pays continentaux et dont la France en particulier n'a pas hésité à s'inspirer — a adopté depuis déjà fort longtemps un système d'impôt sur le revenu qui constitue la partie de beaucoup la plus importante de ses recettes budgétaires.

L'ancienneté étant une des caractéristiques essentielles de l'Income Tax et qui explique dans une certaine mesure le degré de perfection technique à laquelle il est arrivé, il paraît indispensable de retracer ici un bref historique de cet impôt.

SECTION I

HISTORIQUE

« L'Income Tax est un produit direct de la lutte gigantesque contre la France », déclare Seligman au début de son ouvrage classique auquel on doit se reporter pour tout ce qui concerne l'historique de l'Income Tax. Le Trésor britannique fut, en effet, obligé de se procurer des ressources nouvelles afin de résister financièrement aux dépenses énormes qu'entraînait la guerre contre la France. C'est en 1799 que Pitt établit un impôt général sur toutes les branches principales de revenus ; il produisit 6 millions de £. Il ne survécut pas à la guerre et fut supprimé en 1802. Quand l'année suivante la guerre reprit, l'impôt fut rétabli mais profondément modifié ; ce n'est plus un impôt général mais un véritable impôt cédulaire caractérisé par le stoppage à la source qui reste à l'heure actuelle une des particularités du système britannique. Quatre sources de profits répartis en cinq cédules sont frappées par l'impôt : la propriété foncière, les valeurs mobilières, les bénéfices industriels et commerciaux et les offices gouvernementaux. Dès cette époque on prévoit une exemption totale à la base pour protéger un minimum d'existence, des abattements diminuant progressivement de 60 à 150 £ de revenu, ainsi que des déductions pour les familles ayant plus de deux enfants. Le taux est modéré,

(1) E. R. H. SELIGMAN. L'impôt sur le revenu en G.-B., 1913.

5 % à la création, porté à 10 % en 1806. On se trouve ainsi en présence d'un impôt bien organisé qui subira sans doute de nombreuses modifications mais conservera ses caractères originaux. Les résultats dépassèrent les espérances : 16 millions de £ en 1806, ce qui est prodigieux pour l'époque.

Cependant les esprits ne peuvent se résigner à voir dans ce nouvel impôt un impôt permanent et la chute de l'Empire français en 1815, marquant la fin de la guerre, est aussi le signal de l'abrogation de l'Income Tax par la Chambre des Lords malgré l'opposition du gouvernement.

Jusqu'en 1842, malgré quelques tentatives des gouvernements successifs pour le rétablir, l'Income Tax apparaît comme étant un moyen désespéré pour rétablir l'équilibre budgétaire, un véritable impôt de guerre, ne se justifiant pas dans des circonstances normales.

Lorsque, en 1842, le déficit du budget obligea Robert Peel à recourir de nouveau à cet impôt, il dut en reconnaître le caractère temporaire en l'établissant pour une durée de 3 ans seulement. Le taux n'était que de 7 d. par £, c'est-à-dire 3 %. Cependant on le prorogea en 1845, 1848 et 1851. Le Comité du revenu intérieur (Board of Inland Revenue), qui depuis a toujours administré l'Income Tax, est créé en 1849.

Disraëli, devenu Chancelier de l'Echiquier, pensa le premier à établir une discrimination au profit des populations agricoles. Il fut battu sur cette question et Gladstone le remplaça en 1852. Celui-ci se montre

opposé à toute discrimination et espère encore fermement voir la suppression de l'Income Tax puisqu'il propose le renouvellement pour deux ans au taux de 7 d., pour deux autres années à 6 d. et pour trois autres à 5 d., après quoi l'impôt expirerait. L'espoir de Gladstone fut déçu : au lieu d'être réduit, le taux fut augmenté. En 1859, il le porta à 9 d. parce qu'il avait besoin d'argent. Ainsi pour la première fois on l'employait en pleine période de paix comme l'élément élastique du budget afin de combler le déficit des recettes ordinaires. Malgré cela, le Chancelier de l'Echiquier restait fidèle à son principe de non permanence de l'impôt. Il disait dans le langage imagé qui lui était particulier qu'il était attaché à la permanence de l'impôt « non comme un fiancé l'est à sa fiancée, mais comme un captif au char de son vainqueur ».

Le dernier espoir de suppression de l'Income Tax disparut en 1874, quand Disraëli, de nouveau Chancelier de l'Echiquier, proposa le maintien de l'impôt au taux infime de 2 d. Depuis il ne fut plus question de le supprimer et il devint une partie permanente du système fiscal.

Deux problèmes devenaient particulièrement importants et suscitaient de vives controverses : ceux de la discrimination et de la progressivité de l'impôt sur le revenu. Une Commission parlementaire fut nommée en 1906 pour étudier ces questions. Les rapports furent favorables à des modifications de l'impôt dans ce sens et la discrimination fut adoptée l'année suivante et la progressivité en 1910. La dis-

crimination se fait entre revenus gagnés et non gagnés, les premiers bénéficiant d'un tarif de faveur, ce que nous aurons l'occasion d'expliquer plus longuement par la suite. La progressivité est réalisée par l'adoption d'une supertax sur les revenus excédant, à l'origine, 5.000 £. Les besoins exceptionnels que l'Angleterre connut pendant la Grande Guerre obligèrent M. Lloyd George à augmenter l'Income Tax dans des proportions considérables, à tel point qu'à la fin de la guerre les grandes sociétés payaient un impôt sur le revenu de 60 % sur ce qui restait des 80 % de l'impôt sur les bénéfices de guerre. Au total 92 % de leurs revenus leur étaient pris ⁽²⁾.

Sans entrer dans les détails des modifications de l'Income Tax de 1918 à 1927, disons que le taux, malgré une réduction, demeurait très élevé.

En 1927, M. Winston Churchill devient Chancelier de l'Echiquier et modifie assez sensiblement le régime de la progressivité. La Supertax, qui était un impôt de superposition, indépendant de l'Income Tax, est maintenant fondu avec celui-ci et prend le nom de Surtax ; l'application de cette réforme fut rendue difficile par le retard apporté dans l'établissement des rôles, aussi ce n'est qu'en 1929 qu'elle fut réalisée.

Depuis cette date il n'y a eu aucune modification de principe dans la législation de l'Income Tax et nous nous trouvons donc maintenant en présence d'un impôt cédulaire, frappant d'une Surtax les revenus dépassant un certain chiffre, dont l'assiette est

(2) DE PEYSTER. Cours de Finances Etrangères de l'Ecole Libre des Sciences Politiques. 1935-36.

discriminée, et à tarif progressif comprenant des abattements à la base.

Cet impôt ainsi compris n'apparaît cependant pas aux techniciens comme le meilleur possible, puisqu'une commission nommée sur la demande du gouvernement, il y a sept ans, pour étudier les modifications qu'il y aurait lieu d'apporter à l'Income Tax, vient de terminer ses travaux et de remettre au Chancelier de l'Echiquier, M. Neville Chamberlain, un rapport qui est appelé à recevoir au moins partiellement une réalisation législative. C'est de ce rapport, achevé en avril 1936, que nous parlerons assez longuement à la fin de cette étude.

Chaque année un Finance Act — l'équivalent de notre Loi de Finance — intervient pour fixer les différentes modalités de l'Income Tax, telles que le taux qui s'appliquera pendant l'année fiscale, les abattements qui seront permis pour charges de famille et les exonérations ou tarifs réduits auxquels donnent droit les faibles revenus. Il faut signaler l'importance toute particulière que revêt l'Income Tax de 1918 qui est la codification de tous les Finance Acts antérieurs et qui sert de base juridique à toutes les discussions en cette matière.

Les Finance Acts ne sont pas toujours applicables dans les mêmes conditions aux trois pays qui forment le Royaume Uni : la Grande-Bretagne, l'Ecosse et l'Irlande du Nord. Souvent des clauses particulières à chacun de ces pays sont spécifiées dans les textes législatifs qui tiennent la plupart du temps à la différence de leur organisation administrative. Ce-

pendant l'exemple suivant dépasse le cadre de l'organisation administrative et ne peut s'expliquer que par l'esprit traditionaliste qui maintient jalousement une certaine indépendance, au moins nominale : les décisions concernant l'Income Tax rendues par les tribunaux d'un pays ne lient pas les tribunaux des autres pays, quoiqu'elles soient généralement suivies. Par contre, une décision de la Chambre des Lords — qui est la Chambre Suprême en matière fiscale — prise pour un des trois pays, lie les deux autres.

SECTION II

L'ADMINISTRATION

L'Administration de l'Income Tax offre un exemple typique de la différence que nous avons déjà signalée entre l'Income Tax Law et l'Income Tax practice. Aucun des personnages qui s'occupent de cet impôt ne remplit à l'heure actuelle les fonctions qui légalement leur sont attribuées. On constate une évolution extrêmement importante dans leur rôle respectif et ceux qui, à l'origine, avaient des pouvoirs considérables, les ont à peu près perdus, alors que ceux à qui la loi n'avait donné qu'un rôle secondaire ont pratiquement tout pouvoir. Ces modifications que la coutume a provoquées tendent à recevoir une consécration législative déjà commencée par le Bill de Codification de 1918. Etudions les uns après les autres les

différents personnages formant l'Administration de l'Income Tax.

A. — ORGANISATION LOCALE

§ 1. — LES RÉPARTITEURS (ASSESSORS)

Ce sont les plus bas dans l'ordre hiérarchique. Il y a un répartiteur par paroisse, la paroisse étant l'unité territoriale fiscale. Ils sont appointés par le Bureau du Revenu intérieur. La principale mission que la loi avait confiée aux répartiteurs était de déterminer la charge qui incombait à chaque contribuable du fait des revenus fonciers, des bénéfices agricoles et des traitements, et à faire pour la cédule des revenus des bénéfices industriels et commerciaux, l'évaluation des profits réalisés. D'après la loi, leur rôle est donc fort important, mais en pratique ils ne remplissent pas ces fonctions. L'introduction du principe de la progression, la complexité des relations commerciales et le développement de la comptabilité les en ont rendus incapables. Leur travail se bornait, jusqu'en 1927, à faire parvenir aux intéressés et à recueillir, une fois remplies, les feuilles de déclaration. Mais depuis le Finance Act de 1927 ils n'interviennent plus qu'accessoirement ⁽³⁾.

§ 2. — LES COLLECTEURS (COLLECTORS)

Il arrive souvent que le Répartiteur est en même temps le Collecteur d'impôts. Les paroisses de chaque

(3) Ed. ALLIX. *Traité de Science des Finances*. 1931.

circonscription sont constituées en groupes et un collecteur est nommé par les autorités supérieures. La nomination, qui était faite avant 1931 par les Commissaires généraux est maintenant, sauf quelques exceptions faites par le Bureau du Revenu intérieur (4). Les fonctions de Collecteurs, autrefois rémunérées comme celles des Répartiteurs par leurs supérieurs hiérarchiques, le sont aujourd'hui par le Bureau du Revenu intérieur.

§ 3. — LES COMMISSAIRES GÉNÉRAUX (GENERAL COMMISSIONERS)

Les Commissaires généraux, aussi appelés Commissaires locaux, constituent le rouage le plus important de l'Administration locale chargée d'appliquer l'impôt sur le revenu. La loi remit leur désignation aux commissaires de la Land Tax. Ceux-ci, en règle générale, n'interviennent pas directement dans l'administration de l'Income Tax. Leur rôle propre se borne à désigner les personnes chargées d'exécuter le travail administratif. Les Commissaires de la Land Tax se réunissent dans chaque circonscription sur convocation faite par un corps de fonctionnaires relevant du département des finances, les Commissaires des recettes intérieures. Ils dressent une liste de personnes habitant la circonscription et remplissant les conditions requises pour exercer les fonctions de Commissaires généraux. Actuellement ceux d'entre les Commissaires de la Land Tax qui sont également Commissaires généraux exercent seuls en

(4) Section 37 du Finance Act de 1931.

réalité les fonctions que la loi leur confie. Il en résulte donc que les Commissaires généraux sont actuellement recrutés par cooptation ⁽⁵⁾. Les réunions des Commissaires de la Land Tax pour la désignation des Commissaires chargés de l'administration de l'Income Tax sont annoncées par les journaux officiels pour l'Angleterre et l'Ecosse : la *London Gazette* et l'*Edinburgh Gazette*. Presque toujours seuls, les Commissaires généraux en fonction, qui sont d'ailleurs eux-mêmes Commissaires de la Land Tax, procèdent à la désignation aux places vacantes.

Le nombre des Commissaires généraux pour chaque circonscription est fixé à 7 effectifs et 7 suppléants qui, dans l'ordre de leur inscription, siègent comme effectif quand une vacature se produit.

On exige des Commissaires généraux la possession d'une certaine fortune qui sert de garantie. Ce sont toujours des personnes d'un rang social assez élevé et qui ne sont pas payées.

L'importance de leurs fonctions est loin d'égaler celles qu'ils avaient à l'origine. Leur rôle était d'appliquer l'impôt à chaque contribuable conformément aux lois organiques de l'Income Tax ⁽⁶⁾. A mesure que les lois devenaient plus nombreuses et plus difficiles à interpréter, une grande partie de leurs attributions passèrent en fait aux Contrôleurs.

Les Commissaires généraux ont un adjoint (clerk) pour les aider, pour distribuer les feuilles d'imposi-

(5) A. LIMPENS. L'impôt sur le revenu en Angleterre, 1923.

(6) Sauf pour la cédule des revenus mobiliers pour laquelle ce travail est fait par les Banques et d'une façon générale par les agents chargés du paiement de ces revenus.

tion au contribuable, etc. L'adjoint est payé par le Comité du Revenu intérieur et nommé chaque année par les Commissaires généraux (7).

§ 4. — LES COMMISSAIRES ADDITIONNELS (ADDITIONAL COMMISSIONERS)

L'Income Tax Act de 1918 (8) autorise la nomination de Commissaires additionnels par les Commissaires généraux « s'ils estiment qu'il est utile que certains de leurs pouvoirs soient exercés par des personnes autres que celles à qui la loi l'a prescrit », c'est-à-dire autres qu'eux-mêmes. Mais d'après cette loi de 1918, le seul rôle des Commissaires additionnels est de faire des impositions provisoires pour ce qui se rapporte à la cédule D de l'Income Tax, qui seront rendues définitives après l'examen des Commissaires généraux. La création de cette catégorie de Commissaires a été instituée dans le but de préparer le travail des Commissaires généraux et par suite de les soulager dans leur travail d'établissement des impositions.

B. — ORGANISATION CENTRALE

A côté de cette organisation localisée et indépendante du gouvernement, il existe un ensemble de fonctionnaires relevant du département des Finances pour assurer le fonctionnement de l'Income Tax. Si d'une manière générale les fonctionnaires locaux ont

(7) C.-W. CHIVERS. *Snelling's practical Income Tax*. 1936, p. 4.

(8) *Income Tax Act*. 1918, section 61.

vu diminuer leur influence à mesure que la législation demeurerait plus touffue, le rôle des agents du pouvoir central par la force même des circonstances n'a fait que grandir.

§ 1. — LES COMMISSAIRES SPÉCIAUX (SPECIAL COMMISSIONERS)

A la différence des Commissaires généraux, les Commissaires spéciaux sont rétribués par le pouvoir central, par qui ils sont nommés. On les choisit parmi les fonctionnaires du fisc et parmi les citoyens qui, par leur profession, ont une compétence spéciale en ces matières, généralement des hommes de loi. Leur fonction consiste à établir la taxation de la Surtax pour les personnes dont le revenu global dépasse 2.000 £ et celle des valeurs étrangères frappées par la cédule C. Ils sont également susceptibles de s'occuper des travaux de taxation de la cédule D pour les contribuables qui en font la demande. Ces fonctionnaires continuent à s'acquitter de leur mission et les développements de l'impôt ont accru encore l'importance de leur travail.

§ 2. — LES INSPECTEURS DES CONTRIBUTIONS (INSPECTORS OF TAXES)

Le rôle et l'influence des Inspecteurs des Contributions ont été sans cesse croissants. D'abord appelés Contrôleurs (surveyors), ils n'avaient au début qu'à exercer un contrôle au point de vue des intérêts du fisc. Mais parce que ce sont des fonctionnaires de

carrière, les fonctionnaires locaux, moins compétents qu'eux leur abandonnèrent une partie de leurs attributions et peu à peu ils firent figure de représentants officiels du fisc. Ils sont maintenant appelés officiellement Inspecteurs des Contributions et nommés depuis 1919 par le Board of Inland Revenue. Aujourd'hui ce sont eux qui en réalité déterminent dans l'immense majorité des cas la part d'impôt qui incombe au contribuable. Ils représentent l'Administration des Finances vis-à-vis du contribuable et en cas de désaccord défendent les intérêts du Fisc. Comme le dit M. Spaulding, ils constituent véritablement « l'ossature de l'Administration de l'Income Tax » ⁽⁹⁾.

Ce sont les Inspecteurs des Contributions qui peuvent être comparés le plus justement aux Contrôleurs des Contributions directes français. En France le service de l'assiette est confié à l'Administration des Contributions directes. Les agents en contact avec les contribuables sont les Contrôleurs, au nombre de 1.900. Ils ont chacun à s'occuper d'une circonscription d'une quarantaine de communes, exception faite pour les villes qui comportent un nombre plus ou moins grand de Contrôleurs. Ils sont « chargés d'arrêter les bases de l'impôt et de tenir au courant, au moyen des renseignements recueillis sur place, les matrices qui servirent à confectionner les rôles » ⁽¹⁰⁾.

Donc, en ce qui concerne l'assiette, en Angleterre, c'est l'Inspector of taxes, en France le Contrôleur des

(9) SPAULDING. *The Income Tax in Great Britain and in U. S. A.* 1927.

(10) E. ALLIX. *Traité Élémentaire de Science des Finances et de Législation financière*, p. 729.

Contributions directes qui, après examen des déclarations, fixe ce qui est dû par le contribuable et éventuellement discute avec lui sur les désaccords pouvant exister. Si une entente n'intervient pas, une procédure ultérieure est adoptée ⁽¹¹⁾.

§ 3. — LES COMMISSAIRES DES RECETTES INTÉRIEURES (BOARD OF INLAND REVENUE)

Ce sont également des fonctionnaires de carrière, dépendant du pouvoir central et résidant à Londres. Ils constituent ce qu'on appelle le Comité des Recettes intérieures (Board of Inland Revenue) qui est chargé « de faire tous actes qui peuvent paraître nécessaires et utiles pour établir, récolter et rendre compte de l'impôt » ⁽¹²⁾. Ils ont donc la direction générale des opérations administratives concernant l'impôt et ce sont eux qui contrôlent les Inspecteurs des Contributions qui se trouvent dans les différents districts à travers le pays. Mr E. Spicer estime qu'il est regrettable que dans les textes fiscaux les membres du Comité des Recettes intérieures soient appelés Commissaires, car cela, dit-il, cause une certaine confusion avec d'autres corps de personnes en rapport avec l'Administration de l'Income Tax qui sont aussi connues sous le nom de Commissaires, par exemple des Commissaires généraux et des Commissaires spéciaux.

Couronnant l'édifice, la Trésorerie (Treasury), avec

(11) Voir page 90.

(12) E. SPICER. *Journal of the Institute of Bankers*. Décembre 1930.

le Chancelier de l'Echiquier, exerce une autorité générale.

Connaissant les différents fonctionnaires et personnes s'occupant de l'Administration de l'Income Tax, nous examinerons en parlant du contentieux un autre aspect de leurs fonctions, celles qu'ils sont appelés à exercer lorsque des difficultés s'élèvent entre contribuables et fisc.

CHAPITRE II

LES CINQ CEDULES DE L'INCOME-TAX ASSIETTE DE L'IMPOT

Il n'existe en Angleterre sous le nom d'Income Tax et Surtax qu'un seul impôt sur le revenu. C'est un impôt général et personnel, applicable à la totalité des revenus du contribuable. La Surtax est un moyen de réaliser la progressivité de l'impôt, aussi nous l'étudierons de façon plus spéciale dans le chapitre suivant.

§ 1. — L'INCOME TAX, IMPÔT GÉNÉRAL

L'Income Tax est un impôt général, unique, et nullement un ensemble d'impôts cédulaires. S'il existe, comme nous le verrons dans un instant, plusieurs cédules, cette division n'a été établie que pour faciliter l'assiette et la perception qui varient suivant les différentes catégories de revenus. Par diverses méthodes le fisc établit l'existence et détermine le montant du revenu total. C'est ce chiffre global qui est pris en considération pour l'ajustement final de l'impôt. Notons la différence considérable existant entre le système anglais et le système français. En France notre impôt sur le revenu est un système cédulaire, chaque

cédule est indépendante et constitue par elle-même un véritable impôt.

§ 2. — L'INCOME TAX, IMPÔT PERSONNEL

L'Income Tax est un impôt personnel. Par un jeu d'abattements divers, le fisc tient compte de la situation de famille et des charges personnelles du contribuable, il tient compte de son âge et de l'origine de ses revenus. L'Income Tax et la Surtax ne frappent en principe que les personnes physiques. Les sociétés ne paient l'impôt sur le revenu que pour le compte de leurs actionnaires et à titre de pré-compte forfaitaire sur le montant dû finalement par ceux-ci.

§ 3. — L'INCOME TAX, IMPÔT ANNUEL

L'Income Tax est un impôt annuel. Il est donc nécessaire que chaque année il soit inscrit dans le Finance Act et voté par la Chambre des Communes. Cependant les modalités prévues pour l'année précédente sont continuées aussi longtemps qu'elles ne sont pas modifiées par la Loi de Finances de l'année courante. L'année budgétaire anglaise commence le 6 avril, or la Loi de Finances n'est généralement votée que vers la fin de juillet. Aussitôt apparaît la question de savoir en vertu de quel droit le mécanisme de l'Income Tax fonctionne du 6 avril à la date du vote de la Loi de Finances. Cela donna lieu, en 1912, à un procès qui mit aux prises Mr Gibson Bowles avec la Banque d'Angleterre. Mr Gibson

Bowles prétendait que l'Income Tax, qui avait été déduit le 1^{er} juillet 1912 par la Banque d'Angleterre des dividendes à lui payés, l'avait été illégalement puisqu'à cette date il n'existait qu'une décision de la Chambre des Communes constituée en Comité des Voies et Moyens (1). L'affaire fut portée en Haute Cour et le demandeur gagna son procès. La conséquence fut le vote de la loi dite de Perception provisoire des impôts (1913), précisant que le renouvellement ou la modification par le Comité des Voies et Moyens de n'importe quelle loi existante aurait le même effet légal que s'ils étaient contenus dans une loi du Parlement. Cette loi de 1913 contient cependant une restriction importante : sa portée est limitée à quatre mois ; si donc, pour une raison quelconque, la Loi de Finances n'est pas votée avant le 5 août, de nouvelles difficultés surgiront et rien n'empêchera un nouveau Mr Gibson Bowles d'intenter un semblable procès.

SECTION I

PERSONNES IMPOSABLES

Sont redevables de l'Income Tax :

1° Les personnes qui résident en Grande-Bretagne, sans distinction de nationalité ;

(1) Le Comité des Voies et Moyens, qui correspond à peu près à notre Commission des Finances, est formé par la Chambre des Communes toute entière. Pour marquer la différence avec une séance ordinaire de la Chambre, le speaker descend de son fauteuil présidentiel et la masse d'armes est enlevée. A l'inverse de notre Commission des Finances, les questions politiques ne jouent pas et seuls les députés compétents en matière financière prennent la parole, les autres s'abstiennent d'eux-mêmes.

2° Les personnes qui ne résident pas en Grande-Bretagne, mais qui disposent d'un revenu obtenu en Grande-Bretagne.

Les lois de l'Income Tax ne font pas de distinction entre « sujets anglais », « résidants dans les Dominions » et « étrangers » mais seulement entre « résidants » et « non-résidants » en Grande-Bretagne.

§ 1. — LES RÉSIDANTS DANS LE ROYAUME-UNI

D'une façon générale un particulier est considéré comme ayant sa résidence dans le Royaume-Uni :

a) Si l'intéressé est sujet britannique, habitant habituellement dans le Royaume-Uni, même au cas où il pourrait se trouver temporairement à l'étranger.

b) Si, étant ou non sujet britannique, il conserve une résidence dans le Royaume-Uni, à moins qu'il n'ait passé à l'étranger la totalité de l'année fiscale.

c) Si, étant ou non sujet britannique, il réside dans le Royaume-Uni pendant une période ou pendant des périodes atteignant 6 mois au cours de l'année fiscale.

d) Si, étant ou non sujet britannique, il se rend chaque année dans le Royaume-Uni de telle sorte que les séjours qu'il y fait constituent un élément essentiel de son existence et si ces séjours annuels dans le Royaume-Uni (quoique d'une durée inférieure à 6 mois) s'étendent sur une période ou sur des périodes d'une certaine durée.

Il résulte de ceci que les visiteurs étrangers sont considérés comme résidants, sauf s'ils ne résident pas en Grande-Bretagne pendant 6 mois dans l'année fis-

cale. Dans deux autres cas les visiteurs étrangers ne sont pas considérés comme résidents :

1° Si le visiteur est en Grande-Bretagne pour un but temporaire seulement ;

2° S'il n'est pas dans ce pays en vue d'y établir une résidence.

Les résidents dans le Royaume-Uni sont taxables sur tout revenu provenant du Royaume-Uni et sur tous ceux provenant de l'étranger, qu'ils soient envoyés en Grande-Bretagne ou non, sauf ceux provenant d'une occupation que l'on aurait à l'étranger qui ne sont imposés que si on les introduit en Grande-Bretagne. Cependant l'étranger résident en Grande-Bretagne, à cause de son domicile étranger, paiera seulement sur les sommes envoyées en Grande-Bretagne.

§ 2. — LES NON-RÉSIDENTS DANS LE ROYAUME-UNI

Ils sont taxés sur tous les revenus provenant en Grande-Bretagne ⁽²⁾. Tous ces revenus seront soumis au taux normal d'impôt sans aucun abattement possible, à moins que le non-résident ne rentre dans une des catégories suivantes :

- sujet britannique ;
- personne employée au gouvernement actuel ou passé ;
- personne servant sous un protectorat britannique ;

(2) Sauf sur l'intérêt du 5 % War Loan 1929-47, du 4 % Funding Loan et du 4 % Victory Bonds.

- missionnaire ;
- résidant dans les Iles anglo-normandes ou dans l'Ile de Man ;
- veuve dont le mari a servi le gouvernement ;
- personne d'abord résidant dans le Royaume-Uni qui est obligée de vivre à l'étranger pour sa santé ou celle d'un membre de sa famille vivant avec elle.

§ 3. — RÉGIME DES SOCIÉTÉS

En ce qui concerne les sociétés, il résulte de la jurisprudence que doit être considérée comme ayant sa résidence en Angleterre une société dont la direction centrale et le contrôle central des opérations sont effectivement exercés dans le Royaume-Uni, quel que soit le lieu où elle a été créée et quel que soit l'endroit où s'exerce son activité commerciale ⁽³⁾. La direction centrale et le contrôle central d'une société sont normalement exercés par le Conseil d'adminis-

(3) Cette solution n'a été adoptée qu'à la suite de procès créés par des points de vue différents en ce qui concernait la question de résidence des sociétés. Un exemple typique est fourni par le procès de Beers Consolidated Mines contre Howe. La société de Beers est une société déclarée au Cap, propriétaire et exploitant des mines de diamants en Afrique du Sud. Le siège central de la Compagnie était en Afrique du Sud et toutes les assemblées générales y avaient lieu ; d'autre part, une grande partie des actions appartenaient à des habitants de l'Afrique du Sud. La majorité des directeurs, cependant, habitaient la Grande-Bretagne et contrôlaient l'affaire d'Angleterre, ainsi que des sections importantes du travail, notamment la vente des diamants. On soutint que le contrôle légal était à Londres et, en conséquence, la société fut censée avoir sa résidence à Londres. Tous les bénéfices de cette société sud-africaine furent assujettis à l'income tax britannique. Au cours du procès, le lord chancelier justifia son opinion de la façon suivante : « Pour appliquer la conception de résidence à une société, nous devons, je crois, procéder aussi semblablement que possible par analogie avec une personne. Une société ne peut

tration et le lieu où les actionnaires se réunissent pour diriger l'affaire constitue à cet égard un élément important à retenir ⁽⁴⁾.

Les sociétés sont soumises à l'Income Tax sans bénéficier des exemptions et réductions qui sont variables pour les individus ; cela tient au fait qu'elles ne paient pas l'impôt en leur nom personnel mais à la place de leurs actionnaires. On évalue le revenu d'une société, et il est soumis à l'Income Tax avant que tout dividende soit payé sur les bénéfices. Quand les sociétés distribuent les bénéfices sur lesquels l'impôt a déjà été payé, elles déduisent et retiennent l'Income Tax. Les sociétés ne sont pas soumises à la Surtax, mais lorsque l'actionnaire qui touche les dividendes y est soumis, il paie à l'Inland Revenue la somme correspondant à la Surtax dont il est redevable. Par contre, si celui qui reçoit le dividende n'est pas soumis à l'Income Tax ou est soumis à un impôt inférieur à celui qui a été déduit par la société, il peut réclamer à l'Inland Revenue la somme payée en trop par la société ⁽⁵⁾.

manger ou dormir mais elle peut avoir une maison et travailler. Ainsi nous devons chercher où réellement elle a sa maison et fait son travail. Une personne peut être de nationalité étrangère et cependant résider en Angleterre. Ainsi peut faire une société. L'affaire est réellement où la direction centrale et le contrôle demeurent ».

(4) TURQ. La situation des étrangers vis-à-vis des impôts français sur le revenu. Thèse, Paris, 1935.

(5) SPAULDING. The Income Tax. 1926.

SECTION II

REVENUS IMPOSES

L'Income Tax s'applique en principe à tous les profits ayant leur source dans le Royaume-Uni, quelles que soient la nationalité et la résidence des bénéficiaires, et aux revenus de toute provenance perçus par les contribuables résidant dans le Royaume-Uni.

Les contribuables doivent déclarer les revenus dont ils jouissent. Ce n'est que par suite du degré de complexité auquel est parvenu l'Income Tax depuis la guerre que l'Administration du fisc s'est résignée à la généralisation de cette mesure. Avant la guerre et surtout avant que les principes de discrimination et de progressivité aient trouvé une réalisation pratique, la Grande-Bretagne était restée fidèlement attachée à une des quatre règles d'Adam Smith, celle de commodité de l'impôt, aussi la déclaration n'était-elle pas aussi généralisée qu'aujourd'hui. La complexité toujours croissante de la législation fiscale et aussi la volonté de fraude qui se manifeste assez fortement ont conduit le législateur à renoncer à la commodité certaine que présentait l'Income Tax pour obtenir un contrôle plus efficace.

D'une façon générale, le mari est responsable du paiement de l'impôt sur le revenu de sa femme, c'est-à-dire que le revenu d'une femme est considéré comme faisant partie du revenu de son mari. Il est cependant prévu qu'une demande de taxation sépa-

rée pour l'Income Tax et la Surtax peut être faite par le mari ou par la femme ⁽⁶⁾. La demande peut être faite par le mari ou par la femme dans les 6 mois avant le 6 juillet de l'année de l'imposition pour laquelle la demande est faite et les déclarations d'impôt du mari et de la femme sont établies séparément. Toute imposition directe que la femme demande doit être faite en son propre nom et déclarée par elle. Dans le cas de personnes se mariant au cours d'une année d'imposition, une demande d'imposition séparée pour cette année-là peut être faite à tout moment avant le 6 juillet de l'année suivante ⁽⁷⁾. La demande d'imposition séparée n'a pas besoin d'être refaite chaque année ⁽⁸⁾. Le renoncement à la taxation séparée peut être fait quand on le désire à condition de rester dans les limites de temps prescrites par la loi pour la demande de taxation séparée, c'est-à-dire avant le 6 juillet de l'année de l'imposition pour laquelle la demande doit prendre effet. L'autorisation de payer séparément l'impôt ne peut donner lieu à aucune réduction de l'impôt.

Dès sa création, en 1802, l'Income Tax fut divisé en cinq cédules dont la constitution répond beaucoup plus à un besoin de commodité qu'à un souci de logique. Lorsque la France voulut établir un système d'impôts cédulaires elle s'inspira directement du système anglais, elle aussi répartit les revenus en un certain nombre de cédules. Malgré cela une diffé-

(6) Income Tax Act de 1917. Rule 17.

(7) Finance Act de 1927. Section 42.

(8) Finance Act de 1930. Section 22.

rence capitale subsiste entre les deux systèmes qui tient à la conception différente du classement qui existe dans les deux pays. En Angleterre, on recherche d'abord des procédés pratiques, alors qu'en France on veut en premier lieu un classement théorique.

Etudions successivement le contenu et les bases d'imposition des 5 cédules de l'Income Tax.

CÉDULE A

C'est la cédule des loyers et des fermages, qui a succédé à la Land Tax ou ancien impôt foncier. Le revenu que l'on désire atteindre est la pleine valeur annuelle (full annual value) de tout immeuble. Cette valeur est concrétisée dans le loyer annuel que l'occupant paie au propriétaire si l'immeuble est loué, et dans le cas où le propriétaire l'occupe lui-même ou si le prix fixé en argent est notablement inférieur à la valeur locative réelle, l'assiette est le prix auquel l'immeuble pourrait être loué.

De même que dans la cédule correspondante de l'impôt sur le revenu français, il est prévu pour la cédule A de l'Income Tax des réductions pour frais d'entretien, le but de l'impôt étant de frapper le revenu net. La valeur annuelle est diminuée de $\frac{1}{8}$ pour les propriétés rurales, y compris les bâtiments à destination agricole. Pour les autres bâtiments, la diminution est de $\frac{1}{6}$. Différentes réductions sont en outre prévues. On peut retrancher du montant de la valeur locative :

1° Les sommes payées pour la Land Tax là où elle n'a pas été rachetée ;

2° La dîme au profit de l'Eglise anglicane ou plutôt la rente qui l'a remplacée ;

3° La taxe payée pour des travaux d'assèchement là où un impôt de ce genre a été établi par une administration publique ;

4° La moyenne des sommes que le propriétaire a dépensées pendant les vingt dernières années pour la construction ou l'entretien des digues, même s'il ne s'agit pas d'une taxe louée par une administration publique.

Au cas où la propriété est grevée d'une hypothèque, le propriétaire ne peut la déduire de la valeur locative, mais il peut retrancher l'impôt qu'il a acquitté du montant des arrérages.

Quand une maison est entièrement inoccupée, l'Income Tax n'est pas dû. Cette faveur est accordée aussi longtemps que la maison reste inoccupée même si pour une raison ou pour une autre le propriétaire reçoit un loyer.

En Angleterre il n'existe pas de cadastre comme en France. Toutefois il existe plusieurs évaluations faites par des administrations locales. Les fonctionnaires qui s'occupent de l'Income Tax s'en servent pour établir leurs évaluations. Quand ces évaluations sont trop inexactes, une nouvelle évaluation est faite qui servira de base à l'Income Tax.

La taxation est toujours faite au nom de l'occupant, qu'il soit locataire ou propriétaire. Les délais d'appel écoulés, le montant de la taxe devient défi-

nitif et est inscrit dans un livre : le *certificat de taxation du répartiteur* (*assessor's certificate of assessments*), qui contient le nom du propriétaire, les conditions du bail, la valeur locative brute, les réductions, le montant de l'impôt et la date à laquelle le paiement doit être fait.

Malgré le vif désir du législateur de dégager le revenu réel du contribuable, nous avons vu qu'il n'a pu éviter cependant d'appliquer le principe du forfait pour la taxation des revenus fonciers. Comme en France le forfait est basé sur la valeur locative des immeubles. A défaut du cadastre, le revenu taxable des propriétés non bâties est fixé par des évaluations qui sont faites tous les cinq ans.

CÉDULE B

C'est la cédule des bénéfices de l'exploitation agricole. Elle frappe la propriété immobilière mais à un point de vue différent de celui de la cédule A, c'est l'avantage que l'occupant retire du fonds qui est taxé. De même que pour la cédule A, le législateur a été obligé, faute d'une base aisément contrôlable, d'adopter un système forfaitaire. Pour déterminer les profits que procure l'exploitation des terres occupées par les cultivateurs, la loi a recours à une présomption basée, comme dans le système français sur une relation entre la valeur locative et les profits. L'administration anglaise justifie le système spécial qu'elle a adopté par le fait que d'une façon générale les premiers n'ont qu'une comptabilité rudimentaire et que par suite il est impossible d'obtenir une base

sérieuse. La relation entre la valeur locative et les profits a naturellement varié ; actuellement les profits de l'exploitation agricole sont présumés égaux à la valeur annuelle, base de la cédule A, c'est-à-dire à la valeur locative. Mais si le revenu réel est inférieur à l'estimation légale, la loi autorise le premier à prouver à la fin de l'année que ses profits sont inférieurs à ceux que lui suppose la présomption en vigueur et à se faire taxer d'après les bénéfices dont il a joui dans la réalité. Toutes les évaluations concernant la cédule B sont refaites de même que pour la cédule A tous les 5 ans, l'année 1936-37 est précisément une année de réévaluation.

Signalons quelques exceptions qui ne sont pas imposées suivant les règles de la cédule des bénéfices agricoles mais suivant celles de la cédule D. Ce sont par exemple les bâtiments à destination commerciale ou industrielle en ce qui concerne le revenu que procure leur occupation. Ce sont aussi les terres exploitées comme pépinières ou jardins. Ce sont enfin les forêts lorsqu'elles sont exploitées d'une manière commerciale.

En Irlande, on affirme un mode de taxation spécial qui assure un traitement exceptionnellement favorable à l'agriculture irlandaise (9).

CÉDULE C

C'est la cédule des Fonds Publics et des valeurs mobilières. Elle frappe toutes les rentes payées par le Trésor Public, soit en Angleterre, soit à l'étranger,

(9) A. LIMPENS. L'impôt sur le revenu en Angleterre. 1923.

qu'il s'agisse de dettes contractées par l'Etat lui-même ou par des institutions locales. En outre les dividendes payés par les sociétés commerciales étrangères sont taxés en vertu de cette même cédula. Il en résulte que les dividendes des sociétés anglaises ne sont pas taxés sous cette cédula comme un souci de logique semblerait l'exiger. Ils sont taxés sous la cédula D. L'assiette de l'impôt ne soulève aucune difficulté. Les actionnaires, les obligataires ou les rentiers ne touchant leurs intérêts ou leurs dividendes qu'après un prélèvement forfaitaire de l'Income Tax ainsi que nous le verrons plus en détail lorsque nous étudierons les modes de recouvrement de l'Income Tax.

Quelques revenus sont exemptés dans des buts différents. Cet avantage est accordé aux institutions charitables et aux œuvres de relèvement social. Les revenus des caisses d'épargne sont exemptés lors du paiement des intérêts aux déposants. Il en est de même en ce qui concerne le revenu des fonds destinés à l'entretien des édifices affectés au culte. Les Syndicats (Trade Unions) jouissent de l'exemption pour autant que leurs revenus sont employés à des œuvres de prévoyance.

CÉDULE D

On a appelé souvent cette cédula la cédula des bénéfices industriels et commerciaux. En réalité, il est difficile de lui donner un nom précis, car tous les revenus du contribuable qui ne relèvent pas des règles d'assiette fixées dans les cédulas A, B, C, E,

sont rangés dans la cédule D. C'est de loin la cédule la plus importante. La matière de cette cédule est tellement complexe que l'on a été obligé de la diviser en 6 groupes ayant chacun des règles d'assiette différentes. Les deux groupes les plus importants étant les groupes 1 et 2 qui contiennent les bénéfices provenant de l'exercice d'un commerce, d'une industrie, ou d'une profession. Les mêmes principes et la même procédure s'appliquent à ces trois catégories de profit. Voici l'énumération des groupes pour montrer la diversité des revenus que cette cédule contient :

Groupe 1 : revenus produits par l'industrie et le commerce.

Groupe 2 : revenus produits par l'exercice d'une profession.

Groupe 3 : profits dont le montant varie d'après les années : intérêts payés par le Trésor Public qui ne sont pas taxés sous la cédule C ; intérêts d'une somme prêtée qui ne sont pas annuels.

Groupe 4 : revenus des valeurs mobilières étrangères qui ne sont pas taxés sous la cédule C.

Groupe 5 : revenus fournis par les biens possédés en dehors de la Grande-Bretagne.

Groupe 6 : revenus ou profits annuels non frappés en vertu des autres dispositions des lois sur l'Income Tax (10).

Une modification importante a été apportée par le Finance Act de 1926 à l'assiette de cette cédule. Autrefois, pour les deux premiers groupes et le groupe 5, la base de calcul du revenu payable était

(10) Income Tax Act. 1918. Schedule D.

la moyenne des bénéfices réalisés pendant les 3 dernières années qui avaient précédé immédiatement l'année financière en cours. Au contraire pour ces 3 groupes et pour le groupe 3 qui d'ailleurs suivait déjà cette règle, le bénéfice qui doit être déclaré et qui sert de base à l'assiette de cette cédule est, depuis 1926, celui de l'année précédente. Naturellement des déductions sont prévues pour dégager le revenu net, notamment pour la mise en état des locaux, le renouvellement des machines, pour les gages et salaires payés par l'exploitant, pour les dettes commerciales, les taxes communales. Pour les professions libérales, on fait la différence entre les recettes brutes et les dépenses professionnelles. L'assiette du groupe 4 est constituée par les revenus de l'année en cours. Quant aux revenus du groupe 6, ils sont imposés d'après l'un des systèmes appliqués aux autres groupes, suivant l'avis des Commissaires.

La règle de la moyenne des 3 dernières années, qui constituait une des particularités du système anglais, présentait de nombreux inconvénients qui la faisaient écarter dans un certain nombre de cas : par exemple en cas de transmission d'une affaire à la suite d'un décès, d'une faillite ou d'une cession, le successeur avait la faculté de se faire imposer sur les bénéfices de l'année en cours ; il suffisait pour lui de prouver qu'il y avait eu diminution de bénéfices et que celle-ci était dûe au changement de direction de l'affaire. De même en cas de liquidation d'une affaire, la règle de la moyenne n'était pas imposée.

Calcul des bénéfices en vue d'établir l'assiette de

l'impôt. — Du montant des recettes, on déduit :
1° les dépenses faites pendant l'année pour l'entretien des locaux et l'outillage ; 2° le montant des mauvaises créances et des pertes subies ; 3° le loyer des immeubles occupés exclusivement par le contribuable pour l'exercice de sa profession, de son commerce ou de son industrie. Au cas où le même immeuble lui servirait aussi de maison d'habitation, une déduction est possible qui peut atteindre jusqu'aux $\frac{2}{3}$ du loyer.

Par contre, on ne peut jamais déduire l'intérêt du capital appartenant au commerçant lui-même, les annuités à payer au moyen des bénéfices, les traitements payés à des associés, les dépenses nécessaires pour l'entretien du contribuable et de sa famille, le montant des sommes dues au fisc en vertu de l'impôt sur le revenu lui-même ou les pertes qui sont étrangères à l'entreprise.

La taxation doit être faite là où le contribuable exerce son commerce, son industrie ou sa profession. Lorsqu'il y a des difficultés, les commissaires de l'Inland Revenue indiquent la circonscription dans laquelle la taxation doit se faire.

Les répartiteurs se bornent à distribuer les formulaires imprimés en vue de la déclaration. Car le contribuable doit produire annuellement une déclaration de son revenu. L'Inspecteur des Contributions examine la déclaration. Il a droit de demander tous éclaircissements utiles sur les chiffres déclarés. Mais il n'a aucun droit d'investigation ni dans les banques

ni chez le contribuable pour examiner la comptabilité commerciale qui n'est d'ailleurs pas obligatoire.

Pour les valeurs mobilières étrangères non taxées à la cédule C qui forment le 4^e groupe de la cédule D, l'impôt est dû que le revenu soit introduit en Grande-Bretagne ou non. La loi accorde le droit de déduire les charges qui auraient été admises pour des revenus analogues en Grande-Bretagne et l'impôt perçu à l'étranger sur ce revenu.

En ce qui concerne le 5^e groupe de la cédule D, l'impôt est levé sur la moyenne des sommes introduites en Grande-Bretagne pendant les 3 années précédentes.

Cette cédule D tire donc son importance essentiellement du fait que les bénéfices provenant du commerce et de l'industrie et ceux des professions libérales y sont compris. Remarquons ici la différence capitale existant avec la cédule des bénéfices industriels et commerciaux de l'impôt sur le revenu français, différence qui est une des plus importantes existant entre les deux systèmes. L'usage du forfait est pratiqué en France au moins dans une certaine mesure, puisque jusqu'à 300.000 fr. de chiffre d'affaires les commerçants et industriels sont admis à débattre avec l'Administration un forfait conclu pour 2 ans⁽¹¹⁾. Au-dessus de ce chiffre, la déclaration est obligatoire et l'Administration peut exiger toutes les pièces justificatives. Pour la cédule des professions libérales, la déclaration est toujours obligatoire et ne cesse de prendre toujours plus d'importance. Au

(11) Décret du 20 juillet 1934.

contraire, en Angleterre, le forfait administratif n'est pas employé pour la cédula des bénéfices provenant du commerce et de l'industrie et, comme nous venons de le voir, on a cherché à taxer le revenu réel du contribuable. Mais la difficulté que présente la définition même du revenu en matière industrielle et commerciale a amené le législateur à déterminer et la jurisprudence à préciser un nombre considérable de règles d'assiette qui tendent à délimiter aussi exactement que possible le revenu net taxable que le contribuable tire de son activité comme commerçant, industriel ou comme appartenant à une profession libérale.

Conditions de l'imposition des entreprises étrangères exerçant dans le Royaume Uni un commerce, une industrie, un métier ou une profession. — En règle générale, les revenus provenant d'un « établissement permanent » exploité en Angleterre sont considérés comme réalisés à l'intérieur du Royaume-Uni et passibles de l'Income Tax bien que le bénéficiaire n'ait pas sa résidence en Angleterre.

Pour les opérations de vente effectuées en Angleterre, on considère qu'il y a exercice d'une activité commerciale imposable si le contrat de vente est conclu à l'intérieur du Royaume-Uni. Donnent également lieu à imposition les ventes effectuées par un représentant muni d'une procuration ou par un agent disposant d'un stock appartenant à l'entreprise étrangère. Par contre, ne sont pas imposables les maisons étrangères qui effectuent des opérations en Angleterre par l'intermédiaire de courtiers ou com-

missionnaires à condition toutefois que ces agents aient reçu la commission habituelle pour les services qu'ils ont rendus⁽¹⁴⁾. Il est facile de comprendre qu'en pratique les interprétations et les contestations ne manquent pas.

CÉDULE E

C'est la cédule des traitements et salaires. L'assujettissement à la cédule E s'étend à tous les salaires, traitements, gages, pensions, gratifications ou gains qui proviennent d'une fonction ou d'un emploi⁽¹²⁾. Les contribuables soumis à cette cédule appartiennent donc à des classes sociales très différentes : fonctionnaires, militaires, ministres du culte, employés et ouvriers. Les salaires de source anglaise sont soumis à l'impôt quelle que soit la résidence des bénéficiaires et les salariés résidant en Angleterre sont imposables à raison de l'ensemble des rémunérations qu'ils perçoivent, même si elles proviennent de l'étranger⁽¹³⁾.

Après avoir étudié chacune des cédules formant l'Income Tax, examinons leur importance relative. La cédule qui rapporte le plus est incontestablement celle des professions commerciales, industrielles et libérales, ensuite celle des traitements et salaires. La cédule B, des bénéfices agricoles, est imposée sur une base de revenus extrêmement faible, ce que nous retrouvons également en France. Voici d'ail-

(14) Finance Act de 1925. A. 17.

(12) C.-W. CHIVERS. Snelling's Practical Income Tax. 1935, p. 66.

(13) TURQ, *op. cit.*

leurs les montants des revenus bruts et des revenus taxables imposés pour chacune des cédules :

Montant des revenus assujettis à l'Income Tax.

Année	CÉDULE A		CÉDULE B		CÉDULE C	
	Revenu brut	Revenu taxable	Revenu brut	Revenu taxable	Revenu brut	Revenu taxable
	en millions de £.		en millions de £.		en millions de £.	
30-31	431,7	263,7	48	27	178	160,8
31-32	481	290,4	48	28	180,6	160,6
32-33	489,5	298	47,5	27	180	160

Année	CÉDULE D		CÉDULE E				TOTAL	
	Revenu brut	Revenu taxable	Traitements mensuels		Salaires hebdomad.		Revenu brut	Revenu taxable
			Revenu brut	Revenu taxable	Revenu brut	Revenu taxable		
	en millions de £.		en millions de £.		en millions de £.		en millions de £.	
30-31	1410	1032	805	743,7	288	269	3161	2497
31-32	1268	922	856	804	556	519	3391	2725
32-33	1140	800	833	780	510	475	3200	2540

C'est le revenu net qui est taxé, ce qui, ici, est parfaitement compréhensible. L'assiette choisie est maintenant formée par le total des revenus assujettis à cette cédule touchés dans l'année précédant l'année de l'imposition. Il y a des exceptions :

Pour les fonctions ou emplois exercés occasionnellement ou de façon intermittente dans le Royaume-Uni pour une personne qui n'y est pas continuellement résidente.

Pour les titulaires de gages hebdomadaires qui sont imposés tous les 6 mois ⁽¹⁵⁾.

Ces deux catégories de revenus sont imposées sur le revenu de l'année d'imposition.

Puisque c'est le revenu net qui est taxé, du revenu brut, il y a des déductions à faire qui comprennent d'une façon générale toutes les dépenses que le contribuable a dû faire dans l'accomplissement de ses fonctions : les frais que ses déplacements ont entraînés, le loyer de la maison ou partie de la maison qu'il affecte à ses occupations, les retenues faites par l'Administration. D'autre part, les pensions militaires accordées pour invalidité et les allocations pour enfants accordées par le Ministère des Pensions aux veuves des membres des armées de terre, de mer et de l'air sont exemptées.

La détermination des revenus réels provenant des salaires publics ou privés et des pensions ne soulève pas non plus de problèmes délicats, les employeurs

(15) D'une façon générale tous les travaux manuels : conducteurs de train et autobus, opérateurs de cinéma, pompiers, tailleurs, coiffeurs, couturiers, contremaîtres. Cf. : Chivers, op. cit., p. 73.

ou les collectivités chargés des pensions doivent faire une déclaration annuelle et les chiffres qui sont contenus dans ces déclarations sont confrontés avec ceux fournis par les intéressés eux-mêmes dans leurs déclarations.

Un point intéressant à préciser est la manière dont la taxation est réalisée dans les emplois nouveaux ou de cessation d'emploi. L'assiette n'est pas la même que celle signalée précédemment.

Pour la première période qui sera normalement une partie de l'année, l'imposition sera assise sur le revenu actuel gagné depuis la date où le travail a commencé jusqu'au 5 avril suivant, fin de l'année fiscale.

Pour l'année suivante, l'impôt sera assis sur le revenu gagné durant cette année fiscale qui sera la première complète.

Pour l'année suivante, la règle générale reprend ses droits et l'assiette sera le revenu de l'année précédente.

Dans le cas de cessation d'emploi, l'impôt pour l'année dans laquelle la cessation se produit sera assis sur le revenu acquis entre le 6 avril, commencement de l'année fiscale et la date de cessation (16).

(16) Journal of Institute of Bankers. Janvier 1931. SPICER.

CHAPITRE III

LE TARIF DE L'INCOME-TAX

Chaque année la loi de finances, votée par la Chambre des Communes vers la fin du mois de juillet mais connue dès le début d'avril lorsque le budget speech est prononcé par le Chancelier de l'Echiquier, fixe le tarif auquel l'Income Tax sera perçu au cours de l'année financière qui commence. Ce tarif est assez souvent modifié puisque son but essentiel, nous l'avons déjà signalé, est d'assurer l'équilibre du budget. Il est fixé pour 1936-37 à 4 s. 9 d. par £, c'est-à-dire 23,75 % ⁽¹⁾. C'est un tarif unique, « standard rate », un tarif s'appliquant aux différentes cédules formant l'Income Tax et non un tarif différentiel suivant les revenus auxquels il s'applique afin de réaliser une discrimination.

Si donc la discrimination n'est pas réalisée au moyen de tarifs différentiels comme en France, le législateur britannique a dû rechercher un autre procédé puisque depuis 1907 la Chambre des Communes, oubliant définitivement les vieilles théories de Gladstone, s'est prononcée en faveur d'une discrimination des revenus.

D'autre part, depuis 1909, date à laquelle M. Lloyd

(1) Voir page 56 la variation du taux de l'Income Tax de 1920-21 à 1936-37.

George a obtenu un vote de la Chambre des Communes en ce sens, l'Income Tax se voit ajouter une supertax progressive, et s'étendre l'exemption du minimum de ressources nécessaire à l'existence et le traitement de faveur à ceux qui ont des charges de famille.

Ce sont ces deux réformes, discrimination et progressivité, qui ont modifié profondément les effets que l'application du tarif produisait sur les revenus.

SECTION I

DISCRIMINATION

Le système de discrimination adopté en 1907, auquel des Chanceliers de l'Echiquier, comme Peel et Gladstone, se sont opposés toute leur vie, se préoccupe de l'origine des revenus et les frappe différemment suivant cette origine. On distingue entre les revenus gagnés et les revenus non gagnés⁽²⁾. Gladstone s'était vivement élevé contre cette distinction: « Le propriétaire rural doit consacrer son activité à sa terre, le propriétaire urbain à sa maison, le propriétaire d'une hypothèque doit ou bien y veiller lui-même ou bien payer son homme de loi pour examiner la situation, et je ne pense pas qu'il existe un revenu entièrement oisif à tous les points de vue, sauf celui du détenteur de fonds publics ». Même quand il s'agit de bénéficiaires de rentes, il prévoyait

(2) En Allemagne il existe une distinction entre les revenus du capital et les revenus du travail.

des conséquences regrettables : « Je prends comme exemple une femme qui a été élevée dans l'abondance et qui, à la mort de son père, se trouve dans l'obligation de vivre des intérêts de 5 à 6.000 £. Je désire savoir si ce revenu doit être soumis ou non à la taxe la plus forte comme étant le revenu de la richesse acquise ? Et vous allez imposer cette taxe exceptionnelle à la veuve et à l'orphelin tout en parlant de faire justice et vous imposerez une taxe plus faible à vos banquiers et vos brasseurs, à vos médecins et vos gens de loi ? ».

Il est difficile de ne pas reconnaître la part de vérité contenue dans cette citation. D'autre part, il n'est pas difficile de trouver des arguments en faveur de la discrimination des revenus en disant que c'est un moyen d'encourager le travail, c'est-à-dire la richesse en formation et que les capitalistes du fait qu'ils touchent des capitaux sans travailler doivent être frappés plus sévèrement que les travailleurs. Il n'en est pas moins vrai que si le principe en est pleinement justifié, le caractère arbitraire de la discrimination prête à des excès graves comme toutes les formules de justice pour l'impôt parce que pouvant être utilisée par une classe sociale contre une autre.

Qu'entend-on exactement par revenu gagné et non gagné ? La définition légale est la suivante⁽³⁾ :

a) Tout revenu provenant d'une rémunération d'une fonction ou emploi lucratif occupé par l'individu ou d'une pension de retraite ou autre allocation, paiement différé ou compensation accordée

(3) Income Tax Act 1918, section 14 (3).

pour perte d'emploi en raison des services passés de l'individu, ou du mari ou de l'ascendant de l'individu dans une fonction ou emploi lucratif, que l'individu, mari ou ascendant de l'individu ait ou non contribué à ces pension, retraite, allocation ou paiement différé ;

b) Tout revenu d'un capital attaché à ou faisant partie des émoluments d'une fonction ou emploi lucratif occupé par l'individu ;

c) Tout revenu visé par les cédules B et D et tiré directement par l'individu de l'exploitation ou de l'exercice d'un commerce, profession ou métier soit individuellement, soit dans le cas d'une société, comme associé, y agissant personnellement.

Il ressort de ce texte que l'on peut définir de la façon suivante, avec Séligman, le critérium qui permet de décider si un revenu donné est gagné ou non gagné : « S'il provient du travail personnel ou d'une pension ou d'un capital faisant partie des émoluments de la fonction ou de l'exercice d'un commerce ou d'une profession et que le bénéficiaire y est activement occupé et n'est pas protégé par la responsabilité limitée, ce revenu est gagné, en tout autre cas il est non gagné » (*).

La déduction permise du revenu global est de $\frac{1}{5}$ du revenu gagné, à condition que la déduction n'exède pas 300 £.

Il est intéressant de remarquer que le système français de discrimination, quoique différent du système anglais, s'en est rapproché depuis le décret-loi

(4) E. R. A. SELIGMAN. L'impôt sur le revenu. 1913.

du 20 juillet 1934, faisant suite à la loi fiscale du 6 juillet 1934. Avant 1934, nous avons un système de discrimination par tarifs différentiels suivant les cédules et même dans certaines cédules. Plus d'une demi-douzaine de tarifs s'échelonnaient de 10 % pour les salaires à 36 % pour les lots. Au contraire, depuis 1934, nous avons en principe un taux général de 12 % diminué de moitié pour les traitements et salaires et augmenté de moitié pour la cédule des valeurs mobilières, ce qui réalise la discrimination.

SECTION II

PROGRESSIVITE

Nous examinerons dans ce paragraphe les exonérations et abattements qui sont susceptibles de s'appliquer et la surtax. Les deux premières mesures n'ont pas en réalité été adoptées pour réaliser une progressivité de l'impôt mais puisqu'en fait elles la réalisent, rien ne s'oppose, au contraire, à ce qu'elles soient étudiées dans ce paragraphe.

§ 1^{er}. — EXONÉRATIONS. ABATTEMENTS. RÉDUCTIONS.

Les exonérations, abattements et réductions se justifient parfaitement par la théorie de l'exemption du minimum d'existence qui elle-même trouve son fondement dans la théorie de l'utilité finale et dans l'échelle d'utilité décroissante des revenus.

Exemption limite. — Toute personne dont le revenu total, qu'il soit gagné ou qu'il provienne de pla-

cements, ne dépasse pas 125 £, est exempté de l'impôt.

Revenus compris entre 125 et 140 £. — Quand le revenu global est compris dans ces limites, il est prévu que l'impôt applicable ne dépassera pas $\frac{1}{5}$ du chiffre par lequel le revenu dépasse 125 £. Exemple : Une personne dont le revenu global est 135 £ ne pourra être imposée pour plus de 2 £, c'est-à-dire $\frac{1}{5}$ de la différence entre 135 et 125. Pour les revenus supérieurs à 140 £, la disposition précédente ne joue pas pour la première tranche de 140 £, le régime normal s'appliquant à la totalité du revenu.

Abattement personnel. — Tout célibataire, veuf ou veuve a droit à un abattement de 100 £ sur son revenu imposable (qui est le revenu global moins la réduction correspondant au revenu gagné). Tout contribuable qui prouve qu'il est marié et vivant avec sa femme bénéficie d'un abattement de 180 £ sur son revenu imposable.

Abattement pour enfants. — Une déduction de 60 £, sur le revenu imposable, est accordée pour chaque enfant. L'enfant pour lequel l'abattement est accordé doit avoir moins de 16 ans ou 16 ans et plus, mais faisant son instruction dans un établissement. Par « enfant » on inclut aussi les enfants de la femme nés d'un précédent mariage, les enfants adoptés ou élevés par le contribuable. Dans le cas où l'enfant touche un revenu qui lui est propre de plus de 60 £ (sans tenir compte des frais pour ses études ou de bourses dont il serait titulaire), aucune déduction n'est autorisée.

Abattement pour le housekeeper. — 1° Une déduction de 50 £ sur le revenu imposable est accordée au veuf qui a chez lui une femme dont la charge est de s'occuper de la maison. L'abattement ne sera pas accordé si la housekeeper est une femme mariée pour laquelle le mari demande déjà un abattement.

2° Une déduction de 50 £ sur le revenu imposable est accordée à un homme non marié qui, ayant à sa charge des frères et sœurs, a, chez lui, sa mère veuve ou une femme dans le but de s'occuper de ses frères et sœurs.

Abattement pour personne à charge. — Une déduction de 25 £ est accordée lorsque le contribuable ou sa femme ont à leur charge une personne qui est incapable de vivre par elle-même et qui ne reçoit pas plus de 50 £ par an. Cet abattement est accordé s'il s'agit de la mère veuve ou de la belle-mère du contribuable, qu'elles soient dans le besoin ou non.

Abattement pour l'âge. — Les personnes de plus de 65 ans au début de l'année d'imposition et dont le revenu total pour cette année n'excède pas 500 £ peuvent demander l'abattement de $\frac{1}{5}$ sur le montant total, que ce soit un revenu gagné ou un revenu provenant de placements. Dans le cas de personnes mariées, cet avantage est accordé quand l'un des époux atteint 65 ans. Pour les revenus supérieurs à 500 £, il est permis de payer l'impôt sur les 500 £ plus la moitié du revenu en excès de ce total. Exemple : Pour 504 £ de revenu, on paierait l'impôt sur les 500 £ plus 2 £, moitié de l'excès de 504 sur 500.

Abattement pour le revenu gagné de la femme. — Quand le revenu comprend le revenu gagné de la femme, l'abattement peut être augmenté des $\frac{4}{5}$ de ce revenu gagné jusqu'à une somme ne dépassant pas 45 £.

Application d'un taux réduit. — Une fois ces abattements effectués, le revenu imposable devient le revenu taxable. Les 135 premières £ de revenu taxable sont imposées au taux réduit qui est le tiers du taux normal, c'est-à-dire, pour l'année 1936-37, 1 s. 7 d. par £. Le reste est taxé au taux normal de 4 s. 9 d. par £.

Abattements pour les primes d'assurances sur la vie. — Les abattements pour les revenus ainsi employés sont faits après que l'impôt dû normalement a été calculé. Le Finance Act de 1920 accorde une réduction du taux pour les sommes consacrées par le contribuable à des primes d'assurances sur la vie dans le but d'encourager la prévoyance. Signalons ici l'importance toute particulière que l'assurance sur la vie joue en Angleterre, elle y connaît un développement que l'on ne retrouve dans aucun autre pays.

Abattement pour l'Income Tax des Dominions. — Il existe des dégrèvements partiels pour les revenus déjà soumis à l'impôt sur le revenu d'un Dominion britannique.

Résumons le processus permettant d'obtenir le revenu taxable. Partant du revenu global (gross income), on obtient le revenu actuel (actual income) en procédant à quelques déductions et exemptions signalées dans le chapitre précédent et accordées aux

mutualités, aux sociétés charitables y compris les institutions religieuses et celles qui ont pour objet l'éducation, aux cédules A et B, en vue des réparations. On calcule le revenu imposable (assessable income) en déduisant du revenu actuel l'abattement au titre du revenu gagné et l'abattement pour l'âge. Enfin, on aboutit au revenu taxable (taxable income) après déduction des abattements personnels pour enfants, pour la housekeeper, pour personne à charge et pour le revenu gagné de la femme.

Ci-contre un tableau montrant les variations des taux et abattements de 1920-21 à 1936-37 :

Comme on peut le voir, si le budget de 1936 augmente l'Income Tax de 3 d. par rapport au taux de l'année précédente, le Chancelier de l'Echiquier a accentué de façon sensible les dégrèvements pour charges de famille, puisque l'abattement personnel pour les contribuables mariés est augmenté de 170 £ à 180 £ et que l'abattement prévu pour chaque enfant passe de 50 à 60 £. Mr. Neville Chamberlain a montré que sur un total de près de 1.400.000 contribuables mariés, 1.100.000 environ profiteraient davantage de ces dégrèvements qu'ils ne perdront du fait du relèvement du taux de base de l'Income Tax.

Voici, d'autre part, le tableau de quelques cas concrets montrant des impositions de revenus et permettant de comparer les abattements tels qu'ils existaient en 1935, et tels qu'ils sont en 1936 :

Années	Taux normal	Taux réduit		Abattement pour le revenu gagné	Abattement personnel		Abattements House-keeper	Enfants			Personne à charge
		payables sur les premiers	à		Célibataires	couples mariés		premier enfant	chacun des autres	Revenu limite	
1920-21	s. d. 6-0	225 £.	3-0	$\frac{1}{10}$ ⁶	135 £.	225 £.	45 £.	36 £.	27 £.	40 £.	25 £.
1921-22	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1922-23	5-0	—	2-6	—	—	—	—	—	—	—	—
1923-24	4-6	—	2-3	—	—	—	—	—	—	—	—
1924-25	—	—	—	—	—	—	60 £.	—	—	—	—
1925-26	4-0	—	2-0	$\frac{1}{6}$ ⁸	—	—	—	—	—	—	—
1926-27	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1927-28	—	—	—	—	—	—	—	60 £.	50 £.	60 £.	—
1928-29	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1929-30	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1930-31	4-6	250 £.	2-3	—	—	—	—	—	—	—	—
1931-32	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1933-34	5-0	175 £.	2-6	$\frac{1}{6}$ ⁶	100 £.	150 £.	50 £.	50 £.	40 £.	50 £.	—
1934-35	4-6	—	2-3	—	—	—	—	—	—	—	—
1935-36	—	135 £.	1-6	—	—	170 £.	—	—	50 £.	—	—
1936-37	4-9	—	1-7	—	—	180 £.	—	60 £.	60 £.	60 £.	—

Tableau B

EFFETS DES MODIFICATIONS APPORTÉES EN 1935 AU TAUX
ET AUX ABATTEMENTS (1)

I. — Célibataires.

a) Impôt sur les revenus gagnés.

Montant du revenu £	Montant de l'impôt en	
	1935 £. s. d.	1936 £. s. d.
120	non imposable	non imposable
150	1.10.0	1.11.8
200	4.10.0	4.15.0
250	7-10.0	7.18.4
300	11. 5.0	11.17.6
400	29. 5.0	30.17.6
500	47. 5.0	49.17.6
1000	137. 5.0	144.17.6

(5) Voici pour une meilleure compréhension de la charge fiscale ce que représentent en pourcentages les taux appliqués à l'Income Tax :

Années	s-d	%
1920-22	6.0	30 %
1922-23	5.0	25 %
1923-25	4.6	22.50 %
1925-30	4.0	20 %
1930-31	4.6	22.50 %
1931-34	5.0	25 %
1934-36	4.6	22.50 %
1936-37	4.9	23.75 %

(6) Abattement maximum pour revenu gagné :

1920-21 à 1924-25 : 1/10 de 2.000 £ = 200 £
1925-26 à 1930-31 : 1/6 de 1.500 £ = 250 £
1931-32 à 1936-37 : 1/5 de 1.500 £ = 300 £

(7) Dans chaque cas les abattements individuels, pour les personnes mariées, pour les enfants, pour le revenu gagné ont été effectués, mais les contribuables sont susceptibles d'autres réductions qui pourraient réduire l'impôt qu'ils doivent au-dessous des chiffres ci-dessus indiqués.

b) Impôt sur les revenus provenant du capital.

Montant du revenu £	Montant de l'impôt en	
	1935 £. s. d.	1936 £. s. d.
120	non imposable	non imposable
130	0. 7.6	0. 7.11
150	1.17.6	1.19. 7

II. — *Personnes mariées* (sans enfants).

a) Impôt sur les revenus gagnés.

Montant du revenu £	Montant de l'impôt en	
	1935 £. s. d.	1936 £. s. d.
170	non imposable	non imposable
250	2. 5.0	1.11.8
300	5. 5.0	4.15.0
350	8. 5.0	7.18.4
400	13.10.0	11.17.6
450	22.10.0	21. 7.6
500	31.10.0	30.17.6
1000	121.10.0	125.17.6

b) Impôt sur les revenus provenant du capital.

Montant du revenu £	Montant de l'impôt en	
	1935 £. s. d.	1936 £. s. d.
170	non imposable	non imposable
200	2. 5.0	1.11.8
250	6. 0.0	5.10.10

III. — *Personnes mariées* (1 enfant).

Impôt sur les revenus gagnés.

350	4.10.0	3. 3.4
400	7.10.0	6. 6.8
450	11. 5.0	9.10.0
500	20. 5.0	16.12.6
600	28. 5.0	35.12.6
800	74. 5.0	73.12.6
1000	110. 5.0	111.12.6

IV. — *Personnes mariées* (3 enfants).

a) Impôt sur les revenus gagnés.

Montant du revenu £	Montant de l'impôt en	
	1935 £. s. d.	1936 £. s. d.
400	non imposable	non imposable
500	6. 0.0	3. 3.4
550	9. 0.0	6. 6.8
600	15.15.0	9.10.0
650	24.15.0	16.12.6
700	33.15.0	26. 2.6
800	51.15.0	45. 2.6
900	69.15.0	64. 2.6
1000	87.15.0	83. 2.6

b) Impôt sur les revenus provenant du capital.

Montant du revenu £	Montant de l'impôt en	
	1935 £. s. d.	1936 £. s. d.
300	non imposable	non imposable
350	2. 5.0	»
400	6. 0.0	3. 3.4

On remarque de suite deux choses : la diminution de la charge fiscale pour les personnes mariées sans enfants ou avec enfants et ne jouissant que de faibles revenus, qu'ils soient ou non le fruit du travail ; et, d'autre part, l'aggravation de la charge fiscale pour les célibataires et les personnes mariées ayant ou non des enfants et possédant des revenus importants qu'ils soient gagnés ou non gagnés. C'est d'ailleurs la

tendance générale de la politique fiscale de l'Angleterre depuis la guerre. « Dans les impôts sur le revenu non seulement les abattements à la base qui existaient en 1913-14 ont été maintenus, mais ils ont encore été augmentés. En revanche, le nouveau tarif a frappé lourdement les contribuables qui jouissaient de revenus importants » ⁽⁸⁾.

§ 2. — *Surtax.*

La *surtax* est une majoration de l'*Income Tax* qui a remplacé en 1928 la *supertax* de Mr. Lloyd George qui fonctionna de 1909 à cette date. L'assiette de la *Supertax* était formée par l'ensemble des revenus de natures diverses qui avaient supporté l'*Income Tax* pendant l'année précédant immédiatement l'année financière en cours. Ainsi la *Supertax* pour 1927-28 était calculée sur le revenu total formé pour les besoins de l'*Income Tax*) de 1926-27.

Mr. Winston Churchill modifia quelque peu ce complément de l'*Income Tax* lors de son passage à l'Echiquier en 1928. La *Supertax* changea de nom, elle devint la *Surtax*.

Les revenus dépassant 2.000 £ par an n'ont plus à payer d'impôt supplémentaire mais une contribution finale à l'*Income Tax* assise sur le même revenu. Depuis la réforme, la *Supertax* est fondue avec l'*Income Tax* sous forme de majoration de tarif ⁽⁹⁾. Par suite,

(8) FOURRÉ-CORMERAY. *Evolution des finances britanniques depuis 1930*. Thèse, Paris, 1936.

(9) E. ALLIX. *Traité de science des finances*. 1931.

une seule déclaration est maintenant réclamée au lieu des deux qui l'étaient autrefois. La Surtax est calculée sur le revenu de l'année fiscale pour laquelle elle est imposée, quoique actuellement payable une année plus tard. Par exemple, pour l'année fiscale 1936-37, la Surtax sera basée sur le revenu imposable en 1936-37 et sera payable le 1^{er} janvier 1938. Pratiquement, les choses se passent ainsi : Au début de l'année fiscale 1936-37, c'est-à-dire à partir d'avril 1936, on demande au contribuable de remplir une fiche pour qu'il indique son revenu de 1935-36 ; cette fiche contient trois parties destinées à recevoir le chiffre du revenu non taxé à la source pour l'année 1935-36, le chiffre du revenu taxé à la source pour la même année et le chiffre de toutes les contributions de l'année. Le revenu que l'on doit imposer sera calculé en additionnant le revenu de 1935-36 non taxé à la source (revenu pour lequel l'Income Tax sera payé en 1936-37) et le revenu de 1936-37 taxé à la source. Aucune des réductions pour le revenu gagné, en considération des charges de famille et autres abattements ne sont appliquées à la Surtax.

Le revenu total doit comprendre le revenu de la femme aussi bien que celui du mari.

L'assujettissement à la Surtax ne dépend pas du lieu de la résidence du contribuable. Les personnes résidant hors d'Angleterre dont les revenus de source anglaise dépassent 2.000 £ sont assujetties à la Surtax au même titre que les contribuables résidant en Angleterre.

L'assiette de la Surtax est confiée aux Commissaires spéciaux dont le siège est à Londres. On a jugé en effet que le secret nécessaire à l'impôt général serait mieux assuré par une Commission centrale que par des Commissions locales. Cependant les Commissaires spéciaux se déplacent et tiennent au moins une fois par an leurs assises dans toutes les villes importantes de Grande-Bretagne et d'Irlande.

Le tarif de la Surtax est progressif par tranches. Voici l'évolution qu'il a suivi de sa création à 1936 ainsi que les taux auxquels la Supertax était imposée de 1925 à sa suppression.

Tableau C

TARIF DE LA SUPERTAX DE 1925-26 A 1928-29, ET SURTAX 1928-29

L'impôt est applicable au revenu dépassant 2.000 £ aux taux suivants :

	s. d.	% ¹
Sur les 1 ^{res} 2.000 £ de revenu	—	—
Sur les 500 £ suivantes	0.9 par £	3,75 %
Sur les 500 £ suivantes	1.0 —	5 %
Sur les 1.000 £ suivantes	1.6 —	7,50 %
Sur les 1.000 £ suivantes	2.3 —	11,25 %
Sur les 1.000 £ suivantes	3.0 —	15 %
Sur les 2.000 £ suivantes	3.6 —	17,50 %
Sur les 2.000 £ suivantes	4.0 —	20 %
Sur les 5.000 £ suivantes	4.6 —	22,50 %
Sur les 5.000 £ suivantes	5.0 —	25 %
Sur les 10.000 £ suivantes	5.6 —	27,50 %
Au delà de 30.000 £ de revenu...	6.0 —	30 %

Tableau D

TARIF DE LA SURTAX DE 1929-30 A 1936-37

L'impôt est applicable au revenu dépassant 2.000 £ aux taux suivants :

	s. d.	% ¹
Sur les 1 ^{res} 2.000 £ de revenu...	—	—
Sur les 500 £ suivantes	1.0 par £ ⁽¹⁾	5 %
Sur les 500 £ suivantes	1.3 —	6,25 %
Sur les 1.000 £ suivantes	2.0 —	10 %
Sur les 1.000 £ suivantes	3.0 —	15 %
Sur les 1.000 £ suivantes	3.6 —	17,50 %
Sur les 2.000 £ suivantes	4.0 —	20 %
Sur les 2.000 £ suivantes	5.0 —	25 %
Sur les 5.000 £ suivantes	5.6 —	27,50 %
Sur les 5.000 £ suivantes	6.0 —	30 %
Sur les 10.000 £ suivantes	6.6 —	32,50 %
Sur les 20.000 £ suivantes	7.0 —	35 %
Au delà de 50.000 £ de revenu.	7.6 —	37,50 %

Impôt de superposition la Surtax apparaît dans son principe comme analogue à l'impôt général français sur le revenu. Elle en diffère cependant sensiblement dans son application : en effet, elle n'atteint qu'un nombre très limité de contribuables, approximativement entre 100.000 et 120.000, ceci en raison de la limite particulièrement élevée de l'exonération de base : 2.000 £ (environ 150.000 fr.).

Tandis que notre impôt général sur le revenu a un nombre beaucoup plus considérable d'assujettis, environ 2 millions, l'exonération de base constituée par

(1) Depuis 1930-31 une majoration de 10 % est appliquée à tous ces taux.

un minimum d'existence de 10.000 fr. et par des atténuations consenties en faveur des familles nombreuses, ne permettant l'exemption que des petits contribuables. On peut dire que si vraiment l'impôt de superposition français est un impôt sur le revenu global, l'impôt de superposition anglais n'est qu'un impôt sur les revenus élevés.

SECTION III

DOUBLE IMPOSITION

Il existe des cas de double imposition nationale et internationale. Les plus importants sont les seconds, c'est pour les supprimer ou tout au moins pour les atténuer dans une large mesure que des conventions internationales ont été signées.

Signalons un cas de double imposition nationale concernant l'Income Tax et frappant l'épargne. A ce sujet, J. S. Mill écrit : « A moins que l'épargne ne soit exemptée de l'impôt sur le revenu, les personnes sont deux fois taxées sur ce qu'elles épargnent et seulement une fois sur ce qu'elles dépensent. Une personne qui dépense tout ce qu'elle reçoit paie 7 d. par £ (actuellement 4 s. 9 d.) ou 3% et pas plus, mais si elle épargne le revenu d'une partie de l'année et achète des actions, alors en plus de 3 % qu'elle a payé sur le principal et qui diminue l'intérêt dans la même proportion, elle paie 3 % annuellement sur l'intérêt lui-même, ce qui est équivalent à un paiement immédiat d'un autre 3 % sur le principal. Ainsi tandis qu'une dépense improductive paie seulement

3 %, l'épargne paie 6 % ou plus justement 3 % sur le tout et 3 autres % sur les 97 qui restent. La différence ainsi faite au désavantage de la prudence et de l'économie n'est pas seulement impolitique mais injuste. Payer la somme investie et après payer aussi ce qui provient du placement, c'est taxer deux fois la même portion des ressources du contribuable » ⁽¹⁰⁾. Le Professeur Pigou est du même avis et l'a encore mieux précisé dans son livre « *A study in Public Finance* » (p. 136). Il nous semble cependant que l'on ne soit pas en présence d'un cas de double taxation pour les raisons suivantes :

Il est normal que l'Etat reçoive une contribution du propriétaire dont le revenu est sauvegardé par l'Etat.

On peut penser que l'Etat accroîtra la productivité du capital accumulé par l'action des épargnants plus que ce qui aurait été en l'absence de l'Etat.

Et surtout quand l'Etat taxe à la fois l'épargne et les fruits de cette épargne, ce n'est pas taxer la même chose deux fois.

La question de la double imposition internationale est plus intéressante. En matière d'impôts sur le revenu, la nationalité a, dans la loi anglaise, une influence minime. On ne semble la prendre en considération que pour déterminer le droit à certains abattements. L'étendue de l'obligation fiscale dépend de la situation des contribuables et non de la nature des revenus. Les profits de source anglaise sont soumis à l'impôt, quelle que soit la nationalité ou la ré-

(10) *Principles of Political Economy*, p. 813.

sidence des bénéficiaires. D'autre part, les personnes ayant une résidence en Angleterre sont imposables pour la totalité de leurs revenus même pour ceux produits à l'étranger. Comme on le voit, ce système est très homogène ; cependant, il peut provoquer des doubles impositions internationales.

En effet, les revenus de source étrangère dont bénéficient les contribuables résidant en Angleterre sont passibles de l'Income Tax et, le cas échéant de la surtaxe, bien qu'ils aient déjà supporté un impôt cédule au lieu de leur production. De plus les revenus de source anglaise dont bénéficient les contribuables n'ayant aucune résidence en Angleterre sont atteints par l'Income Tax bien qu'ils puissent être soumis à un impôt de même nature au lieu du domicile des bénéficiaires.

Aussi des mesures ont été prises pour éviter dans une large mesure des doubles impositions.

Ce qui a attiré particulièrement l'attention sur la nécessité de ces réformes c'est le fait que pendant la guerre le taux de l'Income Tax a été particulièrement élevé et dans le cas où le même revenu était soumis à l'impôt sur le revenu dans deux Etats différents, il ne restait presque rien au contribuable. Il n'est pas étonnant de constater qu'en cette matière comme en beaucoup d'autres et spécialement au point de vue économique, l'Angleterre, fermement attachée au principe de la solidarité impériale, ait pris d'abord des mesures afin d'éviter des doubles impositions entre la Grande-Bretagne et les Dominions, qui eux aussi ont leur Income Tax.

La faveur accordée par la Grande-Bretagne à ses Dominions est fondée et parfaitement justifiée par la théorie des intérêts communs à la fois politiques, économiques et fiscaux de ceux qui habitent dans une partie de l'Empire Britannique. Depuis une loi de 1920 on ne perçoit plus l'impôt que dans la mesure où le taux britannique dépasse le taux appliqué dans l'autre Etat, si ce taux est inférieur à la moitié du taux en usage en Angleterre. Si le taux est supérieur à cette moitié on réduit de moitié le taux appliqué en Angleterre. Malgré le désir du Trésor britannique de corriger le traitement inégal que subit au point de vue fiscal le revenu taxé à la fois dans le Royaume-Uni et dans un Dominion, il n'abandonne jamais pour cela plus de la moitié de la taxe qui lui est due. Le gouvernement anglais pense que c'est au Trésor des Dominions de faire le sacrifice qui serait encore nécessaire pour que toute inégalité disparût.

A son tour le Finance Act de 1930 permet au gouvernement britannique de conclure librement des accords internationaux en vue d'éviter la double imposition à condition toutefois que ces conventions n'exemptent pas de l'Income Tax :

1° Les bénéfices ou profits qui proviennent de la vente de marchandises d'un stock se trouvant dans le Royaume-Uni ;

2° Les bénéfices ou profits qui reviennent à une personne résidant dans le Royaume-Uni ;

3° Les bénéfices ou profits qui reviennent à une personne ne résidant pas dans le Royaume-Uni, soit

par l'entremise directe ou indirecte d'une succursale ou d'une direction dans le Royaume-Uni, soit par l'intermédiaire d'une agence dans le Royaume-Uni lorsque l'argent détient et utilise effectivement une autorisation générale pour négocier et conclure des contrats.

A la suite de cette loi, une convention a été signée entre l'Angleterre et la France pour régler les cas de double imposition intéressant les impôts sur le revenu des deux pays.

Le Comité financier de la S. D. N. s'est aussi occupé de cette question. En 1925 un rapport lui a été remis par les Professeurs Bruins, Einaudi, Seligman et Sir Josiah Stamp, concluant que le criterium d'imposition doit être la « dépendance économique ». D'une façon générale la solution qui paraît prévaloir c'est que pour les impôts réels, l'impôt sera perçu par le pays de la source des revenus et pour les impôts personnels, la législation du domicile du bénéficiaire sera applicable ⁽¹¹⁾.

Il est certain que des efforts sont faits dans le but d'éliminer complètement tous les cas de double imposition, ce qui est d'autant plus nécessaire à mesure que les impôts sur les revenus nationaux voient leurs tarifs s'élever. Sir Josiah Stamp n'a confiance pour arriver à ce but que dans « le lent développement des conventions bilatérales ».

(11) W. BAUMGARTNER. Cours de Finances Publiques de l'Ecole Libre des Sciences Politiques. 1934-35.

CHAPITRE IV

RECouvreMENT DE L'INCOME-TAX

LA PERCEPTION A LA SOURCE

La perception de l'Income Tax offre une particularité qui constitue une des caractéristiques essentielles du système fiscal britannique. Une grande partie de l'impôt est perçu « à la source ». La taxation, ou perception, ou stoppage à la source a lieu lorsqu'un débiteur du contribuable déclare et paie à la place du contribuable l'impôt que celui-ci doit. On estime à 70 % la portion de l'Income Tax perçue de cette manière. Le système fiscal anglais s'est de tout temps caractérisé par ce mode de recouvrement de l'impôt sur le revenu. Il est expliqué, il est vrai, par un sentiment très spontané et très humain, réaction qu'il ne faut pas négliger même dans les questions financières. Si chacun objecte pour payer l'impôt lui-même, personne n'a d'objection à faire lorsqu'un autre paie. Le fisc britannique mit à profit cette faiblesse humaine, aussi aujourd'hui une proportion toujours croissante du revenu du pays est perçue non sur les personnes qui doivent l'impôt, mais sur d'autres, qui sont débitrices des véritables contribuables et qui par la suite récupéreront

ces sommes en les déduisant de ce qu'ils rembourseront à leurs créanciers.

§ 1^{er}. — AVANTAGES DE LA PERCEPTION A LA SOURCE

Le stoppage à la source offre le grand avantage d'être une arme des plus efficaces contre la fraude et l'évasion. Si le locataire d'un immeuble doit payer l'impôt à la place du propriétaire, il n'a aucun intérêt à donner un chiffre de loyer qui n'est pas le vrai puisque ce qu'il paiera au titre de l'impôt sera déduit du loyer qu'il versera au propriétaire. Quand une société versera à l'actionnaire des dividendes diminués de l'impôt qui aura été payé directement au fisc, l'administration n'aura plus à craindre une fraude quelconque de la part de l'actionnaire, et la société n'ayant rien à gagner en ne versant pas intégralement le montant de l'impôt, on sera certain d'avoir évité toute évasion.

Un autre avantage considérable aussi, de la taxation à la source réside dans le fait qu'une imposition peut en remplacer des milliers, ce qui pour l'administration du fisc est une simplification considérable. Une société paiera en bloc l'impôt dû au titre des milliers d'actions dont les particuliers sont porteurs. De même il est plus simple qu'une administration soit imposée globalement pour qu'elle paie l'impôt dû pour tous les traitements de ses employés.

Contrairement à ce que l'on pense en général, la perception de l'impôt à la source n'exclut pas la déclaration du contribuable. En effet sont tenus de faire une déclaration :

Les occupants de biens-fonds dont ils ne sont pas propriétaires ;

Les propriétaires de biens-fonds lorsqu'ils sont en même temps occupants ;

Les propriétaires de biens-fonds loués ;

Les bénéficiaires de dîmes, de rentes foncières ;

Les personnes qui tirent des bénéfices d'exploitations liées au sol ;

Les employeurs pour les salaires qu'ils paient à leurs ouvriers.

En somme le système de perception à la source est coordonné avec le système de l'information à la source. Lorsque le payeur de l'impôt a le droit de déduire l'Income Tax, la loi oblige en même temps qu'une ou plusieurs personnes fassent des déclarations qui se complètent et qui permettent de vérifier l'exactitude de déductions de l'Income Tax.

§ 2. — LIMITES DE LA PERCEPTION A LA SOURCE

Comme toujours il y a une contrepartie. Le stoppage à la source n'est pas un remède général à la fraude, on ne peut pas envisager son adoption comme pouvant être étendue à tous les cas de recouvrement d'impôt sur le revenu. Il est au contraire nécessaire d'abandonner le stoppage à la source pour certains revenus. Il y a de nombreux cas dans lesquels l'établissement d'une assiette exacte est difficilement possible sans l'aide de renseignements fournis par la personne qui possède le revenu sur lequel l'impôt est levé. C'est ce qui se passe pour la taxation des bénéfices agricoles ou des bénéfices des

professions libérales. Il est impossible de demander la déclaration à une autre personne qu'à l'agriculteur qui s'occupe de ses blés ou de ses vignes et qu'au médecin qui soigne ses malades. On ne peut heureusement pas encore prendre au sérieux les projets suivant lesquels les malades seraient tenus de déclarer les honoraires qu'ils versent à leur médecin.

Autre inconvénient à la charge de la taxation à la source. Elle a un caractère forfaitaire et en quelque sorte provisionnel. Trois cas peuvent se présenter.

a) Le revenu total du contribuable est inférieur au minimum imposable. La retenue doit être remboursée. Pour faire valoir ses droits le contribuable remplit une formule qu'il adresse à l'inspecteur des Contributions, dans laquelle il déclare le total de ses revenus et réclame le remboursement de la retenue. Les pièces justificatives du paiement du coupon, impôt déduit, doivent accompagner cette demande. Il est juste de dire que ces remboursements se font d'une façon extrêmement simple. Quand la demande du contribuable est acceptée, on lui envoie un chèque qu'il peut toucher immédiatement. La réclamation du contribuable devra être faite dans les six années qui suivent l'année fiscale considérée ;

b) Le revenu total du contribuable tel qu'il doit être déclaré à la fin de l'année fiscale correspond après calcul des abattements divers à une contribution inférieure à celle qui a été retenue à la source. Une réclamation en remboursement partiel doit être également faite dans les conditions ci-dessus. A me-

sure que la législation de l'Income Tax se complique, on constate que le nombre des remboursements augmente, ce qui s'explique par le fait que le taux standard n'est payé que par un petit nombre de personnes. En 1922-1923, les remboursements se sont totalisés à 53.500.000 £ pour 1.500.000 réclamants.

c) Le montant des retenues effectuées à la source est inférieur au total des impôts, Income Tax et éventuellement Surtax, calculé sur tous les éléments du revenu. Dans ce cas on déduit purement et simplement du total obtenu, les retenues opérées antérieurement.

§ 3. — DATE DE PAIEMENT DE L'INCOME TAX

L'impôt peut être payable soit en une fois le 1^{er} janvier de l'année d'imposition soit en deux versements égaux le 1^{er} janvier de l'année d'imposition et le 1^{er} juillet suivant. Voici quelles sont les règles pour savoir quand appliquer l'un ou l'autre cas.

L'impôt est payable en une fois, le 1^{er} janvier :

Pour la cédule A : Dans tous les cas, qu'il soit dû par des personnes, des sociétés ou tout autre redevable.

Pour la cédule B : Dans tous les cas sauf si les fermiers sont des personnes ou des sociétés faisant de l'agriculture.

Pour la cédule C : L'impôt est déduit avant que les contribuables ne touchent les revenus.

Pour la cédule D : Dans tous les cas d'imposition du revenu non gagné.

Pour la cédule E : En aucun cas.

L'impôt est payable en deux versements (1^{er} janvier, 1^{er} juillet) :

Pour la cédule B : Quand des personnes ou des sociétés occupent les terres pour faire de l'agriculture.

Pour la cédule D : Quand l'impôt est payable par des individus ou des sociétés pour des revenus gagnés.

Pour la cédule E : Dans tous les cas, sauf pour les ouvriers manuels payés par semaine qui eux, paient l'impôt le 5 octobre et le 5 avril.

§ 4. — MODES DE RECOUVREMENT DES DIFFÉRENTES CÉDULES

La perception à la source se fait d'une façon générale pour les cédules A, C, E. L'impôt afférant aux cédules B et D est payé par le redevable.

Dans le cas de perception à la source, l'opération se fait en deux temps : 1^o le débiteur du contribuable est redevable de l'impôt au regard du fisc et lorsqu'il s'acquittera de sa dette il déduira l'Income Tax qu'il a payé au tarif plein ; 2^o le contribuable lui-même acquittera ultérieurement le complément d'impôt qui résulte de ses déclarations au titre de l'Income Tax et éventuellement de la Surtax sous déduction des acomptes versés en son nom par ses différents débiteurs. Si ces acomptes représentent au total une somme plus élevée que le montant de l'impôt général dont il est finalement redevable, il établira ainsi que nous l'avons déjà examiné une demande de remboursement du trop perçu.

Payement de l'impôt de la cédule A. — C'est l'occupant, le locataire qui est imposé et qui paie l'impôt. Comme en droit ce n'est pas lui mais le propriétaire qui le doit, il déduira du loyer suivant l'impôt qu'il a payé. Si pour une raison ou pour une autre il ne déduit pas l'impôt, du loyer suivant, il perd le droit de le faire, cependant peu de propriétaires ne permettent pas la déduction lors d'un loyer suivant. Comme nous l'avons indiqué, le paiement de cet impôt se fait en une seule fois, cependant de 1918 à 1927, il se fit en deux échéances. Cette mesure fut adoptée parce qu'on remarqua que souvent l'impôt dépassait le montant de l'échéance trimestrielle. Obliger le locataire à avancer au gouvernement, sans intérêt, une partie de l'Income Tax du propriétaire aurait été une injustice, aussi on permit de payer l'impôt en deux fois. Depuis 1927 le taux de l'impôt étant tombé à 4 s. 6 d. par §, cette mesure a été abrogée (Section 21 du Finance Act de 1927).

Paiement de l'impôt de la cédule B. — C'est encore l'occupant qui paie cet impôt mais cette fois il en supporte définitivement le poids et c'est naturel puisqu'il jouit des bénéfices acquis au titre de cette cédule.

Paiement de l'impôt de la cédule C. — L'impôt levé au titre de cette cédule est tout entier perçu à la source. La taxation est faite au nom de celui qui paie les dividendes et non à celui du titulaire du revenu. Les personnes ou institutions qui sont chargées du paiement des rentes sont tenues de faire connaître par écrit au Board de l'Inland Revenue leur nom et leur domicile :

a) Valeurs d'Etat britanniques et valeurs émises par les collectivités locales. C'est l'établissement chargé du service des dividendes qui est redevable vis-à-vis du fisc de l'impôt dont le montant est déduit du coupon au moment du paiement. Comme les titres sont en Angleterre, en fait tous au nominatif, le titulaire reçoit un chèque payable sur sa banque pour le montant de son coupon. Ce chèque est accompagné d'un certificat indiquant le montant des intérêts bruts et de l'Income Tax payé. Dans les cas exceptionnels où le titre est au porteur, celui-ci est en droit de demander à sa banque un certificat constatant que le coupon a été payé après déduction de l'impôt ;

b) Valeurs étrangères. Le payement de l'impôt sur les coupons de valeurs étrangères, actions ou obligations, est également effectué par la banque chargée du service de l'emprunt. Pour les valeurs des Dominions et de l'Inde généralement émises à Londres, c'est habituellement la Banque d'Angleterre qui est chargée du service de l'emprunt. D'une façon générale c'est l'établissement payeur en Angleterre qui est chargé de payer l'impôt ; certaines banques de la Cité sont spécialisées à cette fin, elles achètent aux porteurs de valeurs mobilières étrangères leurs coupons qu'elles font encaisser à l'étranger, puis elles versent à leurs clients le montant des coupons moins l'Income Tax que la loi leur fait une obligation de déduire. Dans ce cas aussi le contribuable reçoit de l'établissement qui a payé et déduit l'impôt un certificat constatant le payement effectué.

c) Exceptions. Des exceptions assez importantes sont à noter pour lesquelles l'impôt n'est pas perçu à la source et les intérêts perçus doivent être compris dans la déduction annuelle des revenus du contribuable.

1° Les intérêts d'un certain nombre de valeurs d'Etat sont payés sans aucune retenue, à condition que les titres soient détenus sous la forme nominative. Le contribuable incorporera les revenus de cet ordre dans sa déclaration annuelle. Il en est ainsi pour l'ancien War Loan 5 %, le Funding Loan, le 3 1/2 % Conversion Loan, les Treasury Bonds 5 1/2 %, les Conversion Loan 5 % et 4 1/2 %, les 4 % Consols et les 4 % National Saving Bonds.

2° Les coupons des valeurs d'Etat, des municipalités et des services d'utilité publique enregistrés à la Banque d'Angleterre sont également payés à tarif plein et sans retenue si l'intérêt dû à un même rentier ne dépasse pas 5 £ et à la condition que les titres soient nominatifs.

3° Il en est de même pour les intérêts sur les dépôts en banque et sur l'escompte des Treasury Bills d'une part et d'autre part pour les dividendes des valeurs achetées par l'intermédiaire des caisses nationales d'épargne et qui sont déposées à ces caisses.

Paiement de l'impôt de la cédule D. — D'une façon générale c'est la déclaration qui est utilisée pour cette cédule et c'est le contribuable qui paye lui-même l'impôt dû à ce titre. Cependant les revenus des sociétés anglaises qui sont classées dans cette

cédule ainsi que les revenus des valeurs étrangères non taxés à la cédule C sont perçus à la source. Dans le cas des compagnies anglaises, l'impôt est mis à la charge de la société émettrice. Celle-ci paye directement l'Income Tax au tarif plein sur ses profits bruts calculés avant toute déduction des intérêts annuels dont elle peut être redevable, notamment au titre de sa dette obligatoire. Elle se rembourse de l'impôt en distribuant aux actionnaires des dividendes calculés sur les profits, impôt déduit ⁽¹⁾ et aux obligataires l'intérêt prévu moins l'Income Tax au tarif plein. Comme dans le cas de perception à la source de la cédule C, le titulaire reçoit un chèque payable sur sa banque pour le montant de son coupon, le chèque est également accompagné d'un certificat établissant le paiement de l'impôt.

Paiement de l'impôt de la cédule E. — L'impôt pour tout traitement officiel est déduit par toute personne qui en effectue le paiement pour le compte de la Couronne.

Pour les salaires des ouvriers il y a seulement déclaration à la source. Les patrons font connaître à l'Inspecteur des Contributions les sommes qu'ils ont payées à chacun de leurs ouvriers. Mais ce sont les

(1) Il arrive que certaines sociétés britanniques déclarent leurs dividendes net d'impôt, « free of tax ». Cela ne signifie pas qu'elles ne récupèrent pas l'impôt, mais simplement qu'elles l'ont payé par prélèvement sur les profits non distribués. Du reste, pour éviter toute équivoque la loi a prescrit récemment que les sociétés devaient faire connaître à leurs actionnaires leur dividende brut, le montant de l'impôt déduit et le dividende net.

ouvriers qui payent l'impôt sur le revenu de leurs salaires.

La Surtax, elle, n'est pas recouverte par la même administration que l'Income Tax. Ce sont les commissaires spéciaux qui en sont chargés de même qu'il rentre dans leurs attributions de déterminer l'assiette de la Surtax.

Voilà étudiés les modes de recouvrement de l'Income Tax en Grande-Bretagne, on voit la place très importante occupée par la perception à la source et si l'on compare avec le système de recouvrement en vigueur en France, on doit convenir que le législateur de notre pays n'a pas cru devoir imiter ou s'inspirer du système britannique dans toute la mesure où il aurait pu. Le procédé de stoppage à la source n'est adopté en France qu'en ce qui concerne la cédule des revenus des valeurs mobilières, et depuis la loi du 31 mai 1933 celle des créances, dépôts et cautionnements. Le décret du 20 juillet 1934 prévoit également que les honoraires ou les pensions payés à un particulier non domicilié en France, pour une activité exercée en France, sont soumis à un prélèvement sur la personne du débiteur qui tient lieu de l'impôt. Il existe pour les impôts sur les salaires une déclaration de l'employeur qui indique ce que paie ses ouvriers, ce n'est donc que la déclaration par un tiers. Un projet de loi fiscale pour le stoppage à la source des revenus du travail a été rejeté en 1920. Nous sommes loin de la proportion de 70 % du produit de l'Income Tax perçu à la source, la proportion de l'impôt sur le revenu fran-

çais ainsi recouvré doit être d'environ 30 %. Il semble que l'avantage incontestable que présente le stoppage à la source, à savoir, la diminution du risque de fraude et d'évasion, devrait inciter le législateur français à étendre ce procédé.

Cette différence importante des deux systèmes tenant à la perception à la source, mise à part, le recouvrement s'effectue suivant le même principe dans les deux pays. Des fonctionnaires, en Angleterre les collecteurs, en France les percepteurs sont chargés de faire rentrer pour le compte du Trésor les impôts dont les contribuables ont été reconnus redevables. Une différence sépare les collecteurs des percepteurs. Les premiers sont uniquement chargés du recouvrement de l'impôt tandis que les seconds ne sont pas uniquement affectés à ce travail : ils encaissent aussi d'autres recettes et sont également chargés de services de paiements.

CHAPITRE V

CONTROLE DE L'INCOME-TAX LA FRAUDE

SECTION I

LE CONTROLE

D'une façon générale on s'est trouvé en Angleterre aussi embarrassé qu'en France lorsqu'il a fallu songer à contrôler les déclarations des contribuables et les évaluations qui en résultaient.

§ 1^{er}. — CONTRÔLE DE L'INCOME TAX

Pour les cédules A et B (impôt foncier bâti et non bâti et bénéfices agricoles), l'existence d'un forfait pour l'assiette de l'impôt facilite le contrôle ou plutôt la difficulté d'un contrôle dans cette matière, a poussé le législateur à adopter un système forfaitaire d'assiette. Pour une raison technique qui est la difficulté d'une définition du bénéfice agricole et une raison de fait qui est l'absence de comptabilité chez les agriculteurs, il est pratiquement impossible de taxer exactement les bénéfices agricoles. Les mé-

mes raisons ont prévalu en Angleterre comme en France et l'on s'est résigné à adopter un système forfaitaire, toujours caractérisé par une perte pour le fisc puisque dans les cas où le forfait lui serait défavorable le fermier peut toujours prouver que ses bénéfices réels sont inférieurs à ceux qu'on lui suppose. Pour cette fin il est prouvé que l'agriculteur trouve toujours la comptabilité qu'il est censé ne pas tenir !

Le contrôle s'exerce cependant d'une façon générale lors des réévaluations quinquennales.

Pour la cédule C (cédule des fonds publics) entièrement taxée à la source, il ne serait besoin d'aucun contrôle si comme nous l'avons vu il n'était nécessaire de procéder à des remboursements de trop perçu. En fin d'année le contribuable qui a droit au remboursement envoie à l'Inspecteur des Contributions les certificats qui lui ont été remis au moment où il touchait ses revenus diminués de l'impôt. La direction de l'Inland Revenue ne craint pas les manœuvres délictueuses de la part des banques, mais elle exige que deux personnes collaborent à la vérification des demandes de remboursement et encore souvent des commissaires spéciaux dans le but d'examiner quelques opérations.

En France où le stoppage à la source est également le mode de recouvrement de cette cédule et où le remboursement n'a pas lieu, aucun contrôle n'est nécessaire pour l'impôt cédulaire, nous verrons un peu plus loin qu'il n'en est pas de même pour l'impôt général sur le revenu. Si, en France,

les remboursements ne sont pas nécessaires cela provient du fait que l'impôt français sur le revenu est véritablement un impôt cédulaire, que cette cédule du revenu des valeurs mobilières est réellement indépendante des autres cédules, forme un tout à elle seule, et se suffit. Tandis que l'Income Tax n'est pas à proprement parler un impôt cédulaire, mais un véritable impôt général dans lequel le taux de chaque cédule n'est pas indépendant mais dépend du taux résultant des dégrèvements et exonérations accordés au titre des autres revenus.

Pour la cédule D, il n'existe pas de forfait pour les revenus industriels et commerciaux inférieurs à une certaine somme, comme en France par exemple. Aussi le contrôle doit être sévère et les Inspecteurs demandent les comptes de toute maison de commerce ou industrie. Ils peuvent exiger en fait sinon en droit que ceux-ci soient soumis à l'examen des « chartered accountants », qui sont des comptables appartenant à l'une des grandes corporations reconnues par la loi. Toute inexactitude frauduleuse conduirait le comptable à la prison et il serait exclu de sa corporation. Pour les sociétés anonymes, le contrôle est toujours difficile, cependant l'Inspecteur a divers moyens à sa disposition : comparer les comptes des différentes années, comparer la comptabilité avec les paiements faits par chèque, comparer les comptes fournis par les diverses maisons qui ont entre elles des relations commerciales.

Pour le contrôle des déclarations des revenus des professions libérales, l'Inspecteur des Contributions

n'a aucun pouvoir d'investigation ni dans les banques ni pour l'examen de la comptabilité de l'assujetti qui n'est d'ailleurs pas obligatoire. Cependant il a un droit considérable, celui de se déclarer non satisfait des explications du contribuable et de le renvoyer devant les commissaires généraux. Le contribuable est alors dans une situation désavantagée car la charge de la preuve lui incombe sans qu'aucune présomption d'inexactitude ne soit accordée à sa déclaration. Ces commissaires généraux ⁽²⁾ sont des notabilités locales qui ne reçoivent aucun traitement. Si le contribuable le désire son cas peut être examiné par les commissaires spéciaux qui résident à Londres mais qui font annuellement une tournée dans toutes les grandes villes d'Angleterre. Les pouvoirs de contrôle de ces deux Commissions sont assez limités mais leur pouvoir de décision est discrétionnaire. Elles n'ont aucun droit d'investigation, ni dans les banques, ni dans les sociétés, ni chez le contribuable lui-même. La décision des commissaires, irrévocable, en ce qui concerne les questions de fait, est prise « au mieux de leur jugement » (at the best of their judgement).

Il est certain que dans ces conditions le contrôle reste sommaire et incertain. Les commissaires généraux tirent leur force du fait qu'habitant sur place, ils connaissent dans une certaine mesure le train de vie des contribuables et sont au courant des différences de clientèle des assujettis. L'efficacité du con-

(2) Voir chap. 1^{er}.

trôle provient d'une autre cause qui tient à la fois à la tradition et au caractère anglais. C'est une tradition anglaise qui veut que les membres des professions libérales aient un « standing » particulièrement élevé. C'est une particularité du caractère anglais qui fait que les mêmes membres redoutent d'apparaître en suspects devant des commissaires appartenant à leur milieu social. Le résultat de cette double raison est de conduire logiquement à un accord entre l'Inspecteur des Contributions et le contribuable et d'éviter le recours devant les commissaires. D'ailleurs une faute démontrée devant ces derniers entraînerait une véritable disgrâce, préjudiciable aussi bien à la réputation du contribuable qu'à ses intérêts auprès de sa clientèle. « Mais il faut reconnaître que l'efficacité du contrôle exercé par l'Inspecteur des Contributions provient moins de ses pouvoirs propres que de la crainte inspirée par la puissance morale de la Commission. »

Si l'on veut tenter une comparaison avec le contrôle français, on est forcé de reconnaître que celui-ci fait plutôt triste figure à côté de celui qui vient d'être décrit. Notre Commission arbitrale, dont on menace les médecins ou avocats ne s'entendant pas avec le contrôleur, n'a guère de prestige à côté des Commissaires généraux ou spéciaux qui semblent tant effrayer le contribuable britannique. S'il en fallait une preuve, il suffirait de mentionner tous les projets de remise de comptes, de doubles relevés des recettes et des dépenses professionnelles, de répertoire journalier dont on menace en France les

membres des professions libérales. Il est peut-être une autre raison qui est cause de la défectuosité de notre contrôle : le contribuable français ne redoute pas assez de paraître fraudeur.

Pour la cédule E, des traitements et salaires, le contrôle est largement facilité du fait de la double déclaration de l'employeur et du patron s'il s'agit des salaires et rendu inutile par la perception à la source s'il s'agit des traitements.

§ 2. — CONTRÔLE DE LA SURTAX

Quand le revenu global dépasse 2.000 £, le revenu imposé à la Surtax est calculé en ajoutant le revenu non taxé à la source de l'année précédente et le revenu taxé à la source de l'année actuelle. Pour le revenu non taxé à la source, le contrôle de la Surtax bénéficie dans une large mesure du contrôle de l'Income Tax, déjà effectué. Les Commissaires spéciaux, qui sont chargés du contrôle de la Surtax, n'ont à contrôler en pratique que les revenus des valeurs mobilières et les revenus exceptionnels qui auraient pu échapper aux différentes cédules de l'Income Tax. Ce dernier contrôle repose en grande partie sur l'examen des signes extérieurs de la richesse. Le contrôle du revenu des valeurs mobilières est un contrôle *a posteriori*. En vertu de la législation civile et commerciale, les sociétés sont obligées d'adresser chaque année à la direction de l'Inland Revenue une liste de leurs actionnaires, de leurs obligataires et des dividendes versés. Cela est ainsi du

fait que les valeurs mobilières sont, dans la généralité des cas, au nominatif. L'Inland Revenue possède un service spécial comprenant 42 fonctionnaires qui dressent une liste comprenant une série de noms choisis parmi les plus gros actionnaires, généralement ceux qui touchent au delà de 80 £ de dividendes. Des renvois sont établis et transmis aussitôt au service d'assiette et de contrôle, c'est-à-dire aux Commissaires spéciaux. De son côté la Banque d'Angleterre envoie la liste nominative des possesseurs de fonds publics qu'elle possède puisqu'elle joue le rôle de la Dette Inscrite. Une liste alphabétique de contribuables est ainsi établie, divisée en 6 catégories. Chacune de ces catégories est soumise chaque année à une vérification minutieuse. Pour cela on demande au contribuable de fournir le détail des titres qu'il possède et des dividendes qu'il a touchés. On vérifie si les renvois coïncident bien avec les déclarations du contribuable. Au cas d'omission de la part de ce dernier on procède à des vérifications des déclarations des 5 années précédentes, c'est-à-dire, jusqu'à la vérification précédente. En cas de désaccord, le contribuable et l'Inspecteur des Contributions sont entendus devant les Commissaires spéciaux qui ont les mêmes pouvoirs que les Commissaires généraux pour le contrôle de l'Income Tax. C'est-à-dire que les Commissaires peuvent réclamer au contribuable tous les éclaircissements qu'ils veulent, mais ils n'ont aucun droit d'investigation ni dans les banques, ni dans les sociétés. Leur force réside également dans leur pouvoir de décision qui est discrétionnaire, « au mieux de leur jugement ».

Dans ce cas, comme toujours lorsqu'il est question de contrôler le capital mobilier, on est obligé d'avoir recours à des formalités complexes. Aussi les Anglais, dont la réputation d'esprit pratique n'est plus à faire, songèrent en 1922 à contrôler la Surtax à l'aide d'un précompte additionnel sur l'Income Tax, ce qui évidemment facilite les choses. Pour trois raisons ce système fut rejeté : 1° il aurait fallu demander au Parlement un relèvement sensible du taux de la cédule des valeurs mobilières pour compenser la suppression de la Surtax s'y rapportant. Ce qui, outre l'effet psychologique défavorable d'une pareille mesure, aurait brisé l'unité séculaire du taux de l'Income Tax ; 2° il n'y a qu'un nombre restreint de contribuables (de 100 à 120.000) qui soient soumis à la Surtax, avec un précompte additionnel à l'Income Tax il aurait fallu procéder à de nombreux remboursements ; 3° les deux impôts, Income Tax et Surtax, étant recouvrés par deux administrations différentes il aurait été nécessaire de procéder à des modifications importantes.

Un tel système ne présenterait pas en France les mêmes inconvénients. D'abord le taux de l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières est assez élevé pour censer représenter dès maintenant une partie de l'impôt général sur le revenu. Ensuite il y aurait moins de remboursements à effectuer puisque le nombre des redevables de l'impôt général est plus grand. Enfin l'organisation administrative des régies permettrait d'éviter les remboursements en imputant la plupart d'entre eux sur les rôles d'impôts cédu-

lares ou d'impôt général sur le revenu. C'est le principe du projet que M. François Piétri avait déposé le 17 février 1933 à la Chambre des Députés.

Délaissant cette question et ces projets de pré-comptes additonnels, examinons l'influence du système actuel de contrôle de la Surtax sur la législation française. Le même problème du contrôle des valeurs mobilières pour l'impôt général se pose aussi en France. Mais tandis qu'en Angleterre il a trouvé une solution dans le système des renvois des sociétés à l'Inland Revenue, il n'est pas résolu pour la France. Qu'il suffise d'énumérer quelques-uns des projets pris en considération pour montrer la réalité de ce fait : le système du bordereau de coupon, celui du contrôle dans les banques, celui de la carte d'identité fiscale et celui du carnet de coupons. La Commission Matter qui a étudié cette question s'est vue soumettre des projets de contrôle *a posteriori* présentant une certaine analogie avec l'organisation du contrôle de la Surtax. Il semble que la difficulté résulterait du nombre relativement peu considérable de titres nominatifs en France alors qu'en Angleterre ils constituent la presque totalité. Un projet prévoit que les renvois seraient établis par les services d'inspection des régies aux sièges des banques, un autre prévoit que les renvois seraient établis par les services d'inspection des régies au siège des sociétés, un troisième prévoit l'établissement des renvois par un service spécial de l'administration centrale.

SECTION II

LE CONTENTIEUX

§ 1. — DÉSACCORD

La première question qui se pose lorsqu'un désaccord survient entre un contribuable et l'Inspecteur des Contributions chargé de l'imposer est de savoir devant qui la question sera discutée. L'appel peut être porté devant les Commissaires généraux ou devant les Commissaires spéciaux. Dès l'abord une objection apparaît : puisque les Commissaires spéciaux sont payés par le Trésor, il apparaît comme certain qu'ils feront pencher plus souvent la balance en faveur de celui-ci et il semble donc, comme le dit spirituellement M. Spicer, que le contribuable qui porterait sa cause devant les Commissaires spéciaux « jouerait avec des dés truqués » ⁽³⁾. Cette présomption est totalement injustifiée et on peut affirmer que les Commissaires spéciaux accomplissent leur devoir de la façon la plus équitable et si en fait le contribuable perd plus souvent son procès qu'il ne le gagne, c'est son ignorance de la loi qui en est la véritable et seule raison. Le contribuable doit-il faire appel devant les Commissaires généraux ou devant les Commissaires spéciaux ? On peut dire que d'une manière générale il est préférable d'aller devant les Commissaires spéciaux au cas où des questions de

(3) E. SPICER, *op. cit.*

droit sont discutées et devant les Commissaires généraux si des questions de fait sont invoquées. L'explication en est simple, elle tient au recrutement de ces deux catégories de Commissaires : les généraux, habitant la circonscription, sont mieux placés pour trancher les questions de fait tandis que les spéciaux, dont les connaissances juridiques sont extrêmement fortes, sont particulièrement aptes à statuer sur les questions de droit.

Les réclamations contre l'imposition des cédules des loyers et fermages et des bénéfices agricoles peuvent être adressées dans les 42 jours à l'Inspecteur des Contributions et, si une entente n'intervient pas, l'appel sera entendu par les Commissaires généraux. Les appels pour les accroissements d'imposition qui surviendraient entre les évaluations quinquennales pour cause de modifications dans la structure de la propriété, peuvent être faits dans les 21 jours ⁽⁴⁾.

Les réclamations contre l'imposition des cédules des bénéfices industriels et commerciaux et des traitements doivent être faits dans les 21 jours de la réception de l'avis d'imposition. On les établit en écrivant à l'Inspecteur et si un accord n'a pas lieu avec lui l'appel sera entendu par les Commissaires généraux ou spéciaux suivant le désir du demandeur ⁽⁵⁾.

Dans le cas d'appels devant les Commissaires spéciaux, le demandeur expose sa réclamation, puis

(4) C. W. CHIVERS. *Snelling's practical Income Tax and Surtax*. 1936, p. 112.

(5) C. W. CHIVERS. *Snelling's practical Income Tax and Surtax*. 1936, p. 146.

l'Inspecteur des Contributions, qui représente d'habitude le fisc, le fait à son tour, mais laisse au contribuable la possibilité de faire un dernier exposé et d'avoir ainsi le dernier mot. Alors les Commissaires font connaître leur décision qui peut naturellement ne pas être unanime, c'est alors la règle de la majorité qui décide de la solution. Les contribuables peuvent avoir un défenseur qui parle en leur nom, mais souvent ils dirigent eux-mêmes leur propre procès, ce qui est une faute, car il arrive rarement qu'ils possèdent une connaissance suffisante de la loi fiscale.

Les appels devant les Commissaires généraux se font maintenant de la même manière. Avant 1930, le contribuable se retirait après avoir fourni ses preuves, laissant le représentant de la Couronne aider les Commissaires à rendre leur décision ⁽⁶⁾. Cette procédure était manifestement injuste et fut abolie sous la pression de l'opinion publique.

La décision des Commissaires, qu'ils soient généraux ou spéciaux, n'est pas nécessairement sans appel, sauf pour les questions de fait. Pour les questions de droit l'affaire peut être portée devant les Tribunaux et n'est pas définitivement réglée avant que la Chambre des Lords n'ait rendu son jugement. En pratique cependant, peu de procès vont plus loin que les Commissaires.

§ 2. — FRAUDE.

L'absence de Droit administratif, qui est un des

(6) SPICER. The Journal of the Institute of Bankers. Décembre 1930.

traits les plus originaux du Droit anglais, domine cette question. On en tire immédiatement cette conclusion que les pénalités encourues par les contribuables ne sont pas de la compétence des Commissaires. Ce sont les Tribunaux qui les prononcent après avoir été saisis par le Board de l'Inland Revenue.

Les fraudes peuvent aller d'un simple oubli à des omissions volontaires portant sur de grosses sommes. La logique et la justice voudraient que les pénalités applicables soient en accord avec la gravité de la fraude. Mais il n'en est rien. Cette question des pénalités est peut-être une des plus confuses et des plus négligées de la législation de l'Income Tax. Ici le besoin d'une refonte complète de l'échelle des pénalités se fait sentir afin de faire disparaître les injustices que l'on trouve et qui sont dues au fait que des textes nouveaux ont été adoptés successivement sans se soucier de la teneur de ceux qui étaient déjà en vigueur.

Une personne qui « ne fait pas et refuse de faire une déclaration vraie et correcte » dans les délais prescrits ou la fait volontairement en retard perd par confiscation une somme qui ne peut excéder 20 £ et paye le triple de l'impôt auquel elle était imposée.

Un autre texte s'occupe de la personne qui a simplement « négligé de faire une déclaration ». Elle peut être imposée d'une triple taxe mais non des 20 £ additionnelles.

D'autre part si une personne « déclare volontairement et frauduleusement quelque chose de faux »

dans une déclaration faite après une taxation supplémentaire par les Commissaires, elle est condamnée à une amende « n'excédant pas trois fois le total de l'impôt pour lequel elle a été surtaxée, ce qui peut être une proportion relativement faible de son imposition personnelle. Cette personne est aussi susceptible de 6 mois d'emprisonnement.

Il est vraiment anormal que la condamnation pécuniaire maxima applicable à une personne qui a simplement négligé de faire sa déclaration à temps soit pour une raison de santé ou parce qu'elle était absente, soit plus élevée que la peine infligeable à une personne qui a fraudé alors que l'attention des Commissaires avait été spécialement attirée sur son cas.

Il existe un autre texte relatif à la surcharge appliquée à la suite d'un désaccord avec les Commissaires : l'imposition sera faite « sur le total de la surcharge en triplant le taux de l'impôt », à moins que les Commissaires soient d'avis qu'il n'y ait pas eu intention de fraude ou que l'erreur soit due à la maladie ou à l'absence, auquel cas ils peuvent supprimer la pénalité et imposer au taux simple.

Une pénalité du triple droit est applicable aux fraudes les plus graves. Mais par une mesure surprenante la somme à laquelle s'applique la triple taxe est réduite et les 20 £ d'amende additionnelle ne sont pas appliquées. Donc la personne qui a fait une fausse déclaration ou qui s'est rendue coupable de « fraude, oubli volontaire, mensonge, artifice ou combinaison quels qu'ils soient », n'est pas soumise à une

pénalité plus forte que la plus faible pénalité appliquée pour une simple négligence dans une déclaration !

Mais de tous ceux qui tentent de frauder le fisc, celui qui encoure la pénalité la plus sévère est celui qui est coupable de fraude en rapport avec une demande d'abattement. Il est obligé de payer 20 £ et le triple de l'impôt dû pour tout son revenu. Ainsi un contribuable qui fait une fausse déclaration au sujet de sa housekeeper ou de ses enfants est condamné à une amende de 20 £ et un triple impôt sur tous ses revenus. Au contraire un contribuable qui déclare un revenu de 8.000 £ quand en réalité il a reçu 10.000 £ est simplement condamné à un triple droit sur la différence (2.000 £).

La procédure pour renforcer les pénalités est presque aussi complexe que les pénalités elles-mêmes. Dans certains cas les pénalités sont renforcées par une information en Haute-Cour ; dans d'autres par des procès-verbaux devant les Commissaires, dans d'autres par une accusation.

Les pénalités imposées aux fonctionnaires font l'objet de critiques analogues. Un exemple suffira. Un collecteur d'impôt qui néglige simplement de verser au moment voulu l'impôt recouvré par lui, est exposé à une amende de 100 £, alors que la pénalité qu'il a à sa disposition pour percevoir cet impôt n'est que de 50 £.

En pratique il est très rare que ces pénalités soient prononcées. Le Board of Inland Revenue convoque le contribuable qui manifestement a déclaré des

sommes inférieures à celles qu'il touche et lui demande de rectifier. Il est rare que le contribuable résiste à cette prière, à la fois son avantage et sa tranquillité le poussent à céder.

SECTION III

LA FRAUDE LEGALE

Les mesures de contrôle ont pour but de préserver les intérêts du fisc de la fraude de fait, qui consiste en la non-déclaration des revenus ou en une déclaration inférieure à la réalité. Le contribuable fait ainsi un acte contraire à la prescription de la loi et encoure une pénalité.

A côté de cette fraude de fait il existe une fraude légale caractérisée par le fait que les moyens employés pour frauder le fisc ne sont pas susceptibles d'être condamnés, à moins d'une intervention législative, car ce sont des moyens tirés des lois elles-mêmes. Des moyens légaux servent à des fins frauduleuses.

Si les contribuables anglais font preuve d'une assez grande conscience fiscale vis-à-vis du premier moyen de fraude, ils n'ont pas les mêmes sentiments en ce qui concerne le second. Autant ils reculent devant une fausse déclaration, autant ils font preuve d'esprit d'invention pour pouvoir éviter légalement de payer l'impôt qu'ils doivent. Si la fraude proprement dite ne s'élève pas à des chiffres élevés, une certaine éva-

sion fiscale par des moyens légaux tend à se développer depuis plusieurs années. Et ceci aussi bien pour l'Income Tax que pour la Surtax. Il existe cependant des moyens beaucoup plus simples d'étudier par exemple le paiement de la Surtax. Le contribuable anglais peut notamment détenir à l'étranger des valeurs mobilières et se faire périodiquement envoyer les revenus sans les déclarer à l'Administration, ce qui est une cause importante de la fraude en France pour l'impôt général sur le revenu. Mais dans ce cas, non seulement il viole le serment qu'il a fait dans sa déclaration d'Income Tax, mais il s'expose à des pénalités très lourdes. Ce qui a séduit sans aucun doute un certain nombre de contribuables anglais dans les systèmes de fraude que nous allons exposer, c'est qu'ils ne violent pas leur serment et qu'ils sont en règle avec la lettre de la loi sinon avec l'esprit.

Trois procédés de fraude légale semblent s'être particulièrement développés : grâce aux « one man companies » on peut frauder la Surtax, par l'intermédiaire des trustees étrangers ou de sociétés à l'étranger le contribuable peut frauder à la fois l'Income Tax et la Surtax, enfin les « educational trusts » constituent un moyen de fraude à la Surtax.

§ 1. — FRAUDE DES « ONE MAN COMPANIES » (7).

On appelle ainsi les sociétés composées de 5 per-

(7) Ouvrages et documents consultés à ce sujet : A. LIMPENS : L'impôt sur le revenu en Angleterre, 1923 ; SPAULDING : The Income Tax, 1926 ; Finance Acts, 1922, 1927 et 1936 ; notes communiquées par le service financier de l'Ambassade de France à Londres.

sonnes au plus. Souvent ces sociétés, qui n'avaient qu'un petit nombre d'actionnaires, ne distribuaient pas de bénéfices afin de soustraire les revenus de leurs actionnaires à la Supertax. Les bénéfices étaient utilisés à augmenter la trésorerie de la société. Les gains étaient souvent distribués dans les années où le taux de l'impôt était diminué ou lorsque les autres revenus des actionnaires étaient moindres.

En 1922, le Gouvernement se décida à prendre des mesures contre cette fraude. Le Finance Act de cette année-là prévoit que si une société ne distribue pas ses bénéfices dans un temps raisonnable, à part ceux ordinairement retenus ou ceux nécessaires au maintien ou au développement de l'affaire, la Supertax sera perçue, pour les bénéfices non distribués, sur les membres de la société. C'est-à-dire que la part qui revient théoriquement à chaque membre sera ajoutée à son revenu général. Ce sont les Commissaires spéciaux qui préviennent la société par écrit et qui décident si une société a accumulé ses bénéfices sans raison valable. Si l'actionnaire ne paie pas au bout de 28 jours, la société devra payer pour lui. Quand le revenu sera finalement réparti entre les membres, la société pourra se rembourser en déduisant l'impôt ainsi payé. Ces diverses dispositions ne s'appliquent qu'aux sociétés qui sont dans les conditions suivantes : 1° sociétés déclarées depuis le 5 avril 1914 ; 2° sociétés dont le nombre des actionnaires ne dépasse pas 50 ; 3° sociétés qui n'ont pas recouru à une émission publique ; 4° sociétés qui sont sous la direction de 5 personnes au maximum (Finance Act, 1922, section 21).

Le Finance Act de 1927 reprit certaines décisions du Finance Act de 1922 et s'efforça notamment de soumettre à l'impôt un certain nombre de versements que les « one man companies » font parfois à leurs membres et qui sous l'apparence d'un paiement correspondent à une prestation antérieure, ou sous la forme d'un remboursement ou d'un amortissement de capital déguisent en réalité la distribution d'un profit.

Ces deux textes se montrèrent insuffisants et M. Neville Chamberlain jugera nécessaire de prendre de nouvelles mesures. Cela fit l'objet de la section 17 du Finance Act du 28 avril 1936. Il suffira désormais que des personnes en nombre inférieur ou égal à 5 aient la possibilité d'exercer d'une manière directe ou indirecte un contrôle sur les affaires de la Compagnie pour que l'Administration dispose à l'égard de cette Compagnie des pouvoirs spéciaux qui lui ont été conférés par le Finance Act de 1922. Ce cas trouvera une application lorsqu'un groupe de moins de 6 personnes aura la majorité des voix dans les délibérations, ou la majorité des parts sociales ou la majorité des profits sociaux. Dans le calcul du nombre des associés exerçant le contrôle de la Compagnie il ne faudra pas tenir compte de ceux qui agissent en fait au nom d'un autre associé et les personnes de la même famille devront être assimilées à une seule personne.

Les textes antérieurs qui délimitaient d'une manière trop restrictive les catégories de sociétés auxquelles ils s'appliquaient et qui permettaient par là

même aux contribuables d'échapper au paiement de la Surtax en adoptant une autre forme sociale non prévue, sont modifiés de façon à éviter cette évasion.

Avant 1936 le Trésor n'avait pas le droit de poursuivre directement les associés. Désormais lorsque la société n'aura pas payé la Surtax dans les 3 mois après la notification des droits à payer, les associés pourront être mis directement en cause.

§ 2. — FRAUDE DES « TRUSTEES » ÉTRANGERS

Un certain nombre de personnes résidant en Angleterre transfèrent fictivement leurs biens à des personnes habitant à l'étranger, tout en conservant la gestion de ces biens et naturellement en en percevant le revenu qui, en vertu de la loi anglaise d'Income Tax, n'est pas considéré comme un revenu qui lui est propre. Pour comprendre en quoi consiste la fraude, examinons successivement le cas où les biens sont situés en Angleterre et celui où ils sont situés à l'étranger.

a) Les biens sont situés en Grande-Bretagne. — Dans sa déclaration, la personne domiciliée en Angleterre et primitivement propriétaire du bien ne le mentionne pas et par suite peut ainsi être libérée de la Surtax si son revenu devient inférieur à 2.000 £. Par contre la personne habitant l'étranger et officiellement propriétaire du bien ne craint pas de se rendre redevable de la Surtax en déclarant ce revenu car elle tirera vraisemblablement ses revenus du pays où elle habite. Dans ce cas ce sera par conséquent la Surtax qui sera fraudée.

b) Les biens sont situés à l'étranger : Si ce sont des biens immobiliers, la personne domiciliée en Angleterre n'y a aucun avantage puisqu'ils ne sont pas imposables à l'Income Tax. Le transfert n'a d'intérêt que s'il s'agit de biens mobiliers. Si ce sont des valeurs mobilières étrangères, la personne domiciliée en Angleterre peut y gagner la différence qui peut exister entre les impôts sur le revenu des pays étranger et anglais. De plus elle risque d'éviter le paiement de la Surtax britannique en diminuant son revenu déclaré. Si ce sont des valeurs mobilières anglaises, il ne semble pas que le propriétaire réel ait avantage à transférer à un propriétaire fictif, car l'Income Tax sera dû comme s'il n'y avait pas eu de transfert et de plus le revenu risque d'être passible d'un impôt sur le revenu du pays étranger.

On voit que dans ces hypothèses les risques de fraude sont tout à fait réels et visent spécialement la Surtax, aussi le gouvernement actuel n'a pas hésité à prendre des mesures sévères qui, croyons-nous, n'arriveront pas à enrayer totalement cette évasion. L'article 16 du Finance Act de 1936 est ainsi conçu : « Lorsqu'un contribuable a acquis un droit à la jouissance de certains revenus en transférant directement ou indirectement une part de ses biens à des personnes résidant à l'étranger, ces revenus doivent être soumis à l'Income Tax ».

Il est incontestable que la mesure est énergique et mérite par là d'être récompensée. Une prescription législative exige que la déclaration comprenne les revenus perçus ainsi nominalement par une autre per-

sonne non domiciliée dans le pays. Les Commissaires spéciaux ont reçu des pouvoirs étendus pour leur permettre de prouver l'existence de ces opérations. Ils ont le droit de demander des précisions par écrit au redevable. Si celui-ci ne répond pas ou ne fournit pas une excuse valable, il sera passible d'une amende de 50 £, s'il refuse de nouveau il sera soumis à une astreinte égale pour chaque jour de retard à l'amende primitivement infligée. Cependant l'article 16 ne sera pas applicable au contribuable ayant effectué un transfert de biens, qui peut justifier d'un intérêt légitime et prouver qu'il ne se proposait pas d'échapper à l'impôt.

Certaines dispositions ont été prises pour éviter que la loi ne soit tournée. Ceux qui auront recours aux transferts de biens seront soumis à l'Income Tax pour les versements qu'ils recevraient d'une personne étrangère même si ces versements prenaient l'apparence d'un remboursement ou d'un paiement d'une origine quelconque. Ces versements seront présumés provenir des revenus perçus à l'étranger s'ils échoient finalement à la femme dans le cas où le transfert a été opéré par le mari et réciproquement.

Il existe encore des moyens de fraude voisins de celui-ci, que le législateur n'a pu arrêter. C'est le cas des sociétés à l'étranger dans lesquelles le contribuable peut transformer le caractère de ses revenus et conférer aux avances qu'il se fait consentir par ces sociétés le caractère d'un versement en capital que la fiscalité britannique ne peut frapper au titre de l'Income Tax.

C'est encore le cas pour les constitutions de sociétés à l'étranger, et plus particulièrement au Luxembourg, Canada, Lichtenstein, Iles de Jersey et Guernesey, dont un même contribuable possède la quasi totalité des actions. Ces sociétés distribuent les bénéfices sous forme d'un capital et le fisc anglais est désarmé. Il a été établi qu'en 1934, plus de 1.000 sociétés ont été enregistrées en Suisse seulement dans ce but.

Comme conséquence aux mesures de contrôle prises par le Chancelier de l'Echiquier en ce qui concerne les « One man Companies » et les « trustees » étrangers, le Bureau de l'Inland Revenue espère avoir 4 millions de £ de plus.

§ 3. — FRAUDE DE « EDUCATIONAL TRUSTS »

Il existe enfin un dernier moyen de frauder l'Income Tax et la Surtax. C'est celui qui consiste à utiliser l'institution juridique connue sous le nom de trust pour assurer le paiement de certaines pensions. Par exemple des parents assurèrent à leurs enfants des pensions pour leur éducation dont le versement aurait lieu aussi longtemps que celle-ci durerait. Grâce à ce procédé ils n'étaient pas redevables de l'impôt sur le revenu sur cette somme. Il est apparent qu'une telle donation n'en est pas une en réalité. Si un père de famille signe un acte par lequel il abandonne une partie de ses revenus à son enfant, il continue cependant, en sa qualité de tuteur de l'enfant, d'administrer cette partie de ses revenus. Le seul avantage qu'il a trouvé à cette opération et ce

qui en est la cause déterminante, c'est qu'ainsi il est soustrait à l'obligation de payer l'impôt sur cette partie du revenu. Cette pratique s'est développée au point que le Chancelier de l'Echiquier a dû proposer au Parlement le vote d'une clause par laquelle les « educational trusts » ne soustrairaient plus le contribuable à l'obligation de payer l'Income Tax et la Surtax. En effet, le 26 avril 1936, M. Chamberlain proposa que le revenu d'un enfant non marié, revenu qui lui vient de ses parents, soit compris, pour ce qui concerne l'Income Tax, avec le revenu des parents. Naturellement le revenu que l'enfant tire d'autres sources, tels que les salaires ou les dons qui lui sont faits par d'autres personnes que ses parents, ne sont pas touchés par cette mesure. De ce fait, le Chancelier de l'Echiquier espère une rentrée supérieure de 2.500.000 £.

CHAPITRE VI

RESULTATS DE L'INCOME-TAX APPRECIATION DE CET IMPOT

Dans les chapitres précédents nous avons étudié les différentes phases de l'imposition des revenus en Angleterre : division en cédulas des revenus et leur assiette, les abattements autorisés et les tarifs applicables, les modes de recouvrement de l'impôt, enfin le contrôle qu'il est nécessaire d'organiser afin d'éviter dans la mesure du possible les évasions fiscales.

Au passage nous avons signalé les ressemblances essentielles et surtout, ce qui est plus intéressant quand il s'agit de deux impôts frappant les mêmes sources de richesse, les différences capitales qui pouvaient caractériser les systèmes anglais et français.

Il est intéressant de noter que souvent, partant d'un principe commun, les deux impôts se séparent dans l'application de ce principe, dans sa réalisation pratique. Et il faut bien reconnaître que ceci n'a rien d'illogique ou de surprenant. Les grands principes de la science financière sont généralement acceptés par les pays qui ont eu besoin de rechercher et d'établir un système fiscal cohérent. C'est ainsi qu'en Angleterre comme en France, qu'en Allemagne comme

aux Etats-Unis, nous trouvons un impôt sur le revenu, un Income Tax ou un Einkommenstener, avec discrimination et progressivité. Mais quand on examine l'application de ces principes, on reconnaît qu'ils se sont modelés suivant le génie particulier à chaque pays.

En Angleterre comme en France, on a admis la superposition de deux impôts sur le revenu, l'un tenant à l'origine et l'autre assis sur le total. Cependant il est difficile de les accepter comme identiques l'un à l'autre. Comme nous l'avons vu ⁽¹⁾, l'impôt général français sur le revenu est resté depuis sa création (1914) un véritable impôt de superposition différent de l'impôt cédulaire par l'assiette et le tarif. Au contraire la Surtax ne consiste plus depuis 1928 qu'en une augmentation de tarif pour les revenus au-dessus de 2.000 £ servant à réaliser une progressivité de l'Income Tax.

L'Income Tax comme l'impôt sur le revenu établi par M. Caillaux est un impôt cédulaire. Malgré cette similitude la conception différente du classement des revenus en Grande-Bretagne et en France a fait que dans le premier pays les cédules sont devenues des procédés pratiques pour l'assiette des impôts, tandis que dans le second elles constituent un classement théorique qui permettra d'établir des tarifs différents afin de tenir compte de la personnalité. C'est ainsi que nous avons vu ⁽²⁾ le revenu des valeurs mobilières divisé en deux cédules : une contenant les

(1) Chap. III.

(2) Chap. II.

revenus des fonds d'Etat, l'autre ceux des titres des sociétés. On se rappelle que dans la cédula A on trouve une section comprenant tous les revenus non frappés par les autres cédulas. De telles choses que la commodité explique et justifie pour un esprit anglo-saxon choqueraient la logique et le besoin de classification rigoureuse qui sont les caractéristiques de l'esprit latin.

Nous avons signalé aussi ⁽³⁾ la différence très nette d'application du principe de la discrimination dans les systèmes anglais et français, et montré notre préférence pour le premier qui laisse une place moindre à l'arbitraire et évite ainsi de devenir un instrument de lutte des classes.

Nous avons vu aussi que le stoppage à la source était beaucoup plus utilisé en Angleterre qu'en France ⁽⁴⁾ et que, par contre, le forfait y était plus rare ⁽⁵⁾.

De ces comparaisons que nous n'avons que rappelées, il apparaît que l'impôt anglais peut être taxé de compliqué mais pratique et l'impôt français de simple et logique. Ces caractéristiques trouvent leur explication dans le fait que l'Income Tax est un vieil impôt tandis que l'impôt français sur le revenu est jeune.

(3) Chap. III.

(4) Chap. IV.

(5) Chap. II.

SECTION I

RENDEMENT DE L'INCOME-TAX

Il nous reste maintenant à examiner les résultats pratiques de la taxation des revenus, ce que l'Income Tax rapporte chaque année au Trésor. Une comparaison avec les résultats correspondants de l'impôt français nous semble nécessaire pour ensuite rechercher les causes du rendement supérieur de l'un ou de l'autre impôt.

Voici un tableau montrant les prévisions établies par les services du Chancelier de l'Echiquier en ce qui concerne l'Income Tax et la Surtax, ainsi que les résultats effectivement obtenus depuis 1923-1924 jusqu'à 1935-1936. Suivent les prévisions pour l'année fiscale en cours 1936-1937.

Tableau E.

EVALUATIONS ET RENDEMENTS DE L'INCOME TAX
ET DE LA SURTAX

Années	Income-Tax		Surtax	
	Prévisions	Résultats	Prévisions	Résultats
1923-24	260.760.000£.	269.331.000£.	58.000.000£.	61.746.785£.
1924-25	266.000.000	273.836.000	61.000.000	62.989.313
1925-26	262.000.000	259.411.000	63.300.000	67.833.068
1926-27	254.800.000	234.717.000	64.500.000	66.295.611
1927-28	247.000.000	250.583.000	62.000.000	60.052.833
1928-29	232.900.000	237.620.000	60.000.000	56.214.168
1929-30	239.500.000	237.426.000	58.000.000	56.624.217
1930-31	259.750.000	256.047.000	64.500.000	67.675.195
1931-32	272.000.000	287.367.000	73.000.000	77.083.198
1932-33	260.000.000	251.539.000	66.000.000	60.310.344
1933-34	228.750.000	228.932.000	51.000.000	52.590.000
1934-35	219.500.000 ⁶	228.877.000	50.000.000	51.165.000
1935-36	232.500.000 ⁷	238.074.000	51.500.000	51.020.000
		(24.997.770.000 fr		(5.357.100.000 fr.
1936-37	259.000.000	non connu ⁹	56.500.000	non connu ⁸

(6) L'Income Tax aurait rapporté 240 millions de £ si la législation en vigueur l'année précédente avait été maintenue.

(7) Le rendement se serait relevé à 237 millions de £ si des réformes nouvelles n'étaient intervenues.

(8) Calculé au change de 105 francs par £.

(9) Le 31 décembre 1936, après neuf mois d'année fiscale, les sommes recouvrées par le Trésor étaient de 76.966.000 £ pour l'Income Tax et de 9.400.000 £ pour la Surtax, en diminution pour l'Income Tax de 2.910.000 £ sur l'année 1935, et en augmentation de 140.000 £ pour la Surtax. Notons aussi qu'à cette date, le déficit des dépenses sur les recettes était de 138.854.253 £, alors qu'il n'était que de 114.025.665 le 31 décembre 1935. Cette augmentation sensible provient de l'accroissement des dépenses. En effet, 32 millions de £ de plus ont été dépensés cette année, dont 31 millions pour les départements de la guerre, de la marine et de l'air.

L'augmentation considérable constatée en 1931-1932 doit être attribuée plus qu'à leur capacité contributive, au patriotisme et à la bonne volonté des contribuables qui dans un effort admirable non seulement ont payé leurs impôts avec une ponctualité extraordinaire, mais encore ont versé pendant l'année la presque totalité des arriérés qui restaient à percevoir et qui chaque année entraient pour un total important dans le montant des sommes perçues au titre de cet impôt ⁽¹⁰⁾.

Voici maintenant les résultats de l'impôt cédulaire français de 1929 à 1935 et ceux de l'impôt général sur le revenu pendant les mêmes années.

(10) R. CADIOT. L'évolution des finances publiques de la Grande-Bretagne, de 1929 à 1934. Le redressement financier. Thèse, Paris, 1934.

Tableau F.

RENDEMENT DE L'IMPÔT CÉDULAIRE
ET DE L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

Années	Impôt cédulaire (11)	Impôt général sur le revenu
1929	11.368.080.000 frs	2.736.567.000 frs
1930	10.660.143.000 »	2.577.514.000 »
1931	8.005.110.000 »	2.447.460.000 »
1932	8.903.132.000 »	2.019.654.000 »
1933	8.454.262.000 »	1.861.521.000 »
1934	7.685.318.000 »	1.821.833.000 »
1935	7.013.082.000 »	1.161.579.000 »

Afin que la différence des rendements anglais et français soit encore plus apparente, les résultats de l'Income Tax pour l'année 1935-1936 ont été traduits en francs. Il résulte de ces deux tableaux que l'impôt anglais rapporte beaucoup plus que l'impôt français. D'une manière générale on peut estimer que le rendement de l'Income Tax représente 250 % du rendement de l'impôt cédulaire français et que la Supertax produit 300 % de l'impôt général français sur le revenu.

Il ne faudrait pas conclure que la charge fiscale de l'Angleterre soit 2,5 ou 3 fois plus forte que celle de

(11) Ces chiffres ont été établis à l'aide du Bulletin de la Statistique Générale de la France et des projets de budget. Ils ne sont qu'approximatifs car il n'existe pas de statistique officielle à ce sujet. Sont compris les revenus fonciers bâtis et non bâtis, les revenus des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles, des professions non commerciales, des traitements et salaires, des valeurs mobilières et des créances, dépôts et cautionnements.

la France. Ces résultats tiennent au fait que l'Income Tax est l'impôt essentiel, l'impôt de base du budget britannique ; il couvre un peu plus de 40 % des ressources fiscales. En France, au contraire, il existe de nombreux impôts directs à côté de l'impôt sur le revenu, par exemple la taxe sur le chiffre d'affaires, les anciennes contributions directes et les taxes assimilées, ce qui fait qu'il ne rapporte qu'environ 20 % des ressources fiscales.

Il est toujours difficile d'évaluer avec une certaine exactitude la charge fiscale que supportent les contribuables. En Angleterre, depuis que pour subvenir aux dépenses croissantes l'Etat a dû augmenter ses ressources de façon équivalente, la charge qui en est résultée pour le contribuable, déjà lourde avant la guerre, s'est accentuée progressivement jusqu'à devenir véritablement écrasante au cours des années 1931, 1932, 1933.

Une méthode assez simple sinon satisfaisante, qui consiste à diviser le total des recettes fiscales perçues annuellement par l'Etat, par le nombre d'habitants, donne la charge nominale annuelle suivante par tête d'habitant :

	£. S. d.
1913-1914.....	3.11. 4
1926-1927.....	14.11. 8
1928-1929.....	15. . 8
1930-1931.....	15. 6. 6
1931-1932.....	15.18. 5
1932-1933.....	15.19. 9
1933-1934.....	15.19. 6
1934-1935.....	15.18.11

Toutes les études faites sur cette question, quelque arbitraires que puissent être ces comparaisons, prouvent que comparativement c'est le contribuable anglais qui est le plus lourdement imposé. Dans une étude faite sur les charges fiscales comparées des contribuables, M. Angelopoulous a transformé en francs français d'avant-guerre les sommes payées respectivement par chaque habitant de ces pays. Il obtint les résultats suivants :

Grande-Bretagne	369
France	264
Allemagne	227
Italie	220

Il est évident cependant que ces chiffres ne donnent qu'une idée tout à fait inexacte de la charge non plus nominale mais réelle supportée par les contribuables anglais. Ces méthodes ne font intervenir les variations de la richesse nationale, ni les changements survenus dans le pouvoir d'achat de la monnaie. Un résultat bien supérieur pourrait être obtenu en rapprochant les chiffres des recettes fiscales de ceux du revenu national s'il était possible d'évaluer celui-ci avec certitude. Mais on se heurte dans cette évaluation à toutes sortes de difficultés, aussi doit-on se contenter d'approximations. Si du revenu national on rapproche les recettes fiscales de l'Etat on obtient la proportion suivante du revenu absorbé chaque année par le fisc. Elle est pendant ces dernières années 3 fois supérieure à celle de 1914.

	Revenu national en millions de £	Recettes fiscales en millions de £	Proportion du revenu absorbé par le fisc
1913-1914	2.300	163	7,1 %
1924-1925	4.250	690	16,2 %
1927-1928	4.350	693	15,9 %
1928-1929	4.250	685	16,1 %
1929-1930	4.400	677	15,4 %
1930-1931	4.000	704	17,6 %
1931-1932	3.500	733	20,9 %

Bien que ces chiffres aient peu de valeur en eux-mêmes, il n'en reste pas moins qu'ils permettent de se rendre compte du poids de plus en plus lourd de la taxation imposée aux contribuables anglais alors que son revenu, si l'on tient compte du changement de valeur de la monnaie, est probablement inférieur à ce qu'il était en 1914.

Cette supériorité marquée des résultats de l'Income Tax britannique, si elle n'a jamais été menacée par les résultats correspondants de l'impôt sur le revenu, a cependant subi quelques atteintes, principalement du fait de la politique fiscale travailliste et du fait de la crise économique mondiale.

La productivité de l'Income Tax a été sérieusement menacée sous le dernier ministère Mac Donald, lorsque le Chancelier de l'Echiquier, Mr Snowden, accentuait la tendance à rejeter tout le poids de l'impôt sur les gros revenus et sur ceux qui ne sont pas la rémunération du travail de leurs titulaires. L'Income Tax, ainsi que les résultats numériques le prouvent, perdait les qualités productives qui faisaient de lui un exemple pour les administrations des finances des autres pays et spécialement du nôtre.

En un mot la politique fiscale socialiste le transformait en un instrument de ruine financière et d'asservissement politique, deux choses en cette matière qui doivent être évitées au premier chef. La politique de hauts salaires maintenue sans raison ; l'augmentation des secours de chômage amenant, ainsi que l'a montré M. Jacques Rueff, l'augmentation même du chômage lorsque, ainsi que c'était le cas, le niveau des prix était en baisse ; les prix de revient à un niveau trop élevé nuisant à l'exportation ; tout cela a abouti, ce qui est sinon exceptionnel, du moins fort rare en Angleterre, à un déficit de l'Income Tax (1930-1931) de l'ordre de 4 millions de £ et dans le budget de la même année à un de 74 millions de £ ⁽¹²⁾.

Il est certain qu'en outre de l'imprévoyance du gouvernement socialiste, dès 1930-1931, la crise économique mondiale faisait sentir ses effets sur les produits de l'Income Tax. Cette année d'ailleurs, le Chancelier de l'Echiquier, rompant avec la tradition qui voulait que la Surtax soit imposée au taux inscrit dans le budget de l'année précédente, ce qui empêchait évidemment d'obtenir un accroissement immédiat de cet impôt, augmenta le taux de la Surtax de 3 d. à 1 s. 6 d. suivant les revenus.

Le taux de l'Income Tax fut élevé de 4 s. à 4 s. 6 d. par £, mais de façon à ne pas toucher aux petits revenus. Les impôts sur les successions furent aussi augmentés. Ainsi on faisait appel aux trois principaux impôts du système fiscal anglais (Income Tax,

(12) Chiffres pris dans le Cours de Finances Etrangères 1935-36 de M. DE PEYSTER, à l'Ecole des Sciences Politiques.

Surtax, impôts sur les successions) pour rétablir l'équilibre budgétaire qui avait été rompu l'année précédente par un déficit de 14 millions 1/2 de £. Le résultat fut que les coûts de production de l'industrie anglaise furent sensiblement accrus, que les exportations furent réduites et que les importations augmentèrent. Le budget de 1930-1931 se solda par un déficit de 23 millions de £ ⁽¹³⁾.

En 1931-1932 de nouvelles mesures intervinrent, le taux de l'Income Tax fut élevé de 4 s. 6 d. à 5 s. par £ et le taux de la Surtax fut majoré de 10 %. Ces mesures auraient dû fournir une augmentation de 51 millions 1/2 de £ sur le rendement de l'Income Tax et de 6 millions sur celui de la Surtax, mais ces espérances furent déçues.

En 1932-1933, un changement radical fut apporté dans la politique fiscale de la Grande-Bretagne. Le protectionisme est adopté, l'assiette de l'Income Tax fut élargie et on augmenta l'impôt sur le thé et sur le sucre. Les finances anglaises suivaient le chemin préconisé par le journal « The Economist » depuis mars 1931. Cependant une désillusion grave était ré-

(13) M. SANDRAL tenant compte des réformes fiscales intervenues, calcule que cette année-là la taxation des revenus gagnés augmente rapidement de 5,10 % pour les revenus de 500 £ jusqu'à 53,21 % pour les revenus de 50.000 £ ; et pour les revenus non gagnés, de 10,10 % jusqu'au taux manifestement exagéré de 117,96 %. Ces chiffres sont calculés pour un homme marié, ayant 3 enfants. (SANDAL. « Taxation on the various classes of people », in the journal of the Royal Statistical Society. 1931. Reproduit par PRESENTI, avec les réserves qui s'imposent, dans « La Politica finanziaria et monetaria dell' Inghilterra », Padova, 1934, et par MAURO FASCIANI, dans « Annali di Economia » de juillet 1935). Le nombre des contribuables ainsi imposés est nécessairement fort limité, les répercussions sur la masse des contribuables sont donc faibles. L'intérêt réside dans la valeur d'indication pour une situation de fait.

servée cette année-là au Chancelier de l'Echiquier en ce qui concerne les résultats de la Surtax. La diminution du rendement de cet impôt est l'indice d'une réduction considérable des revenus des individus, résultat de la crise. Le nouveau Chancelier de l'Echiquier, M. Neville Chamberlain, annonçait que parmi les personnes soumises à la Surtax en 1931, 12.000 avaient en 1932 un revenu au-dessous du niveau auquel la Surtax leur était imposable ⁽¹⁴⁾.

En 1934-1935, le gouvernement réduisit le taux de l'Income Tax de 5 s. à 4 s. 6 d. par £, montrant par là son souci de dégrever le contribuable aussitôt que la situation financière le permettrait. Les limites des exemptions restèrent inchangées, ce qui fait que la mesure aboutit à réduire les charges des revenus les plus élevés.

Le budget speech d'avril 1936 prévoit une augmentation de 3 d. par £ afin de couvrir les dépenses de réarmement et de défense nationale.

La politique de « cheap money », caractérisée par la baisse du loyer de l'argent, politique grâce à laquelle l'Angleterre doit en partie son magnifique redressement économique de ces dernières années, semblait devoir porter atteinte à la productivité de l'Income Tax. En effet, le loyer de l'argent étant bas, les rentiers touchaient des sommes moins considérables ; par suite l'Income Tax et éventuellement la Surtax s'en trouvaient diminués. Cependant il est à remarquer que la politique de « cheap money » n'a pas atteint le rendement de l'Income Tax, ceci pour

(14) BOUDAGOWSKI. La Politique Monétaire de l'Angleterre depuis l'abandon de l'étalon-or. Paris, 1935.

la raison qu'au même moment on a assisté à une reprise économique qui a plus que compensé les pertes dont l'Income Tax aurait été victime.

La France n'a malheureusement pas suivi le même processus. La crise mondiale a touché notre pays en dernier lieu, les impôts sur le revenus avaient bien résisté à l'assaut de la crise jusqu'en 1931. Mais en 1932 ils se tassent avec un rythme accéléré. A la fin de février 1933, 72 % seulement des sommes comprises dans les rôles ont pu être encaissées ⁽¹⁵⁾. Depuis cette époque nous assistons à des moins-values provenant des remises et des décharges, ce qui est un phénomène caractéristique de crise.

SECTION II

CAUSES DE LA SUPERIORITE DES RENDEMENTS DE L'INCOME-TAX

Les chiffres cités prouvent la supériorité incontestable du rendement de l'Income Tax, permettant ainsi au gouvernement anglais de ne pas rechercher à l'aide d'impôt trop nombreux les ressources qui lui sont nécessaires pour assurer l'équilibre du budget général.

Les causes de cette supériorité sont de deux ordres. Les unes, si elles n'expliquent pas à elles seules les rendements élevés de l'impôt, renforcent les autres et

(15) LAUFENBURGER. *Revue d'Economie Politique*. 1934.

leur permettent d'avoir une plus complète réalisation.

PREMIÈRE SÉRIE DE CAUSES

Chaque année le Chancelier de l'Echiquier prend un soin tout spécial à fixer dans le Finance Act le taux qui sera appliqué à l'Income Tax. Ce choix a une importance considérable du fait que cet impôt apparaît essentiellement comme devant réaliser l'équilibre budgétaire. Pour que ce rôle d'équilibre puisse être efficacement rempli, il importe de pouvoir déterminer avec précision les modifications qu'il faut apporter pour obtenir les résultats désirés. Or l'Income Tax remplit cette condition.

La sensibilité de cet impôt est telle qu'il suffit d'en relever ou d'en abaisser le taux de façon insignifiante pour que les résultats obtenus soient très largement modifiés. Un exemple typique de ce fait nous est offert dans le budget de cette année (1936-37). Par suite des besoins de la Défense Nationale le Gouvernement de Mr. Baldwin a cru devoir accorder des crédits considérables au réarmement. Le Chancelier de l'Echiquier, Mr. Neville Chamberlain, s'est refusé à recourir au procédé peut-être facile, mais dangereux, d'un emprunt massif, il a préféré relever de 3 d. le taux de l'Income Tax, soit de 1,25 % et il espère ainsi obtenir un rendement supérieur à celui de l'année précédente de 21 millions de £ (plus de 1,5 milliard de francs-Poincaré). Pour compléter le chiffre nécessaire aux dépenses militaires, il est certain que M. Chamberlain sera obligé de faire appel

au crédit de l'Etat, mais l'emprunt se fera dans des conditions favorables, c'est-à-dire qu'il n'apparaîtra pas au public comme faisant l'objet d'un besoin immédiat. Une partie de la somme nécessaire sera même trouvée sans effort demandé au pays, grâce à la revalorisation de l'encaisse-or que la Banque d'Angleterre s'apprête à faire, comme suite à l'abandon par la France de l'étalon-or en septembre 1936.

La sensibilité de l'Income Tax est donc très grande. Elle est même supérieure à celle qui ressort des chiffres ci-dessus puisque, comme nous l'avons vu ⁽¹⁶⁾, le budget de 1936-37 a diminué les rentrées en prévoyant des mesures d'allègement au profit des petits contribuables.

Un autre caractère propre à l'Income Tax qui favorise les bons résultats de cet impôt est la précision à laquelle l'Administration des Finances britannique est parvenue dans l'évaluation des recettes. L'ancienneté de l'impôt est certainement une des raisons de ce fait, mais on ne peut que s'incliner quand on apprend que le pourcentage des erreurs entre prévisions et résultats n'excède pas, à part quelques exceptions, depuis plusieurs décades, 5 %.

La sensibilité de l'Income Tax et la justesse des évaluations fiscales ne sont pas le fait du hasard. Il existe dans la coutume politique anglaise une tradition qui veut que tous les chefs de parti aient passé par l'Echiquier. C'est au Ministère des Finances que les hommes en qui on peut espérer voir un futur

(16) Chap. III.

leader font leurs preuves ; c'est ainsi que Pitt, Peel, Birraïli et Gladstone ont laissé de leur passage à l'Echiquier un souvenir extrêmement marquant. Plus près de nous des hommes tels que Mr. Lloyd George, Sir Austen Chamberlain, Winston Churchill, Baldwin ont tous été Chanceliers de l'Echiquier. L'objection que l'on peut opposer à cette pratique c'est de ne pas rechercher un technicien pour un poste aussi complexe que celui des Finances. Mais la raison qui permet à des hommes non spécialisés de réussir à ce poste difficile tient à l'excellence de l'Administration et spécialement de la haute administration dont les membres sont recrutés par concours. Il règne dans ce pays, où la tradition a préservé la nation de tant d'excès d'un côté comme de l'autre, une tradition financière dont on trouve les sources en remontant à Peel et à Gladstone. Sans prétendre en rien diminuer le mérite personnel des Chanceliers de l'Echiquier, il est juste de remarquer la collaboration très grande et peut-être plus sincère qu'ailleurs, qui existe entre les hauts fonctionnaires et le Ministre, collaboration renforcée par le fait que le plus souvent ils appartiennent au même milieu et que des liens d'amitié les unissent.

DEUXIÈME SÉRIE DE CAUSES

Recherchons maintenant les raisons directes de la supériorité des rendements de l'Income Tax. Elles tiennent principalement à trois ordres de causes : le taux, la fraude, la fortune.

1^o Le taux général de l'Income Tax a été fixé par

le Finance Act de 1936 à 4 s. 9 d. par £ pour l'année fiscale 1936-37, soit un pourcentage de 23,75 %, en augmentation de 3 d. sur le taux qui était applicable l'année précédente.

Le taux général de l'impôt français sur le revenu est de 12 % depuis la réforme fiscale du 20 juillet 1934 qui a marqué un abaissement sensible sur les tarifs en vigueur antérieurement.

Si l'on ne tient compte que de ces simples chiffres, le taux anglais apparaît comme étant deux fois plus élevé que celui applicable en France. Cependant, ce serait une grave erreur de croire que les contribuables anglais supportent des charges fiscales deux fois plus lourdes que les français. En effet, sans tenir compte des exonérations justifiées par la théorie du minimum d'existence et des abattements pour charge de famille, qui existent dans les deux systèmes fiscaux et qui sont sensiblement équivalents, il est nécessaire de faire remarquer que le tarif de 12 % n'a de général que le nom. Il y a en réalité 6 tarifs différents. C'est ainsi que les revenus des valeurs mobilières sont imposés au taux de 24 % quand elles sont au porteur, ce qui est l'immense majorité des cas dans notre pays et de 17 % pour les personnes morales. Les revenus des valeurs mobilières au nominatif bénéficient d'un avantage : ils sont imposés au taux standard de 12 %. D'une façon générale, le tarif français peut être considéré comme supérieur au tarif officiel de 12 %. Mais ceci n'est pas tout. Pour comparer les taux respectifs auxquels les revenus des deux pays sont imposés, il importe de considérer

d'une part les taux de l'Income Tax et de la Surtax et, d'autre part, les taux de l'impôt français sur le revenu et de l'impôt général sur le revenu. Nous venons de voir que le taux de l'Income Tax était beaucoup plus élevé que celui de l'impôt cédulaire en France. Pour la Surtax, le taux est relativement faible puisque les revenus ne sont atteints que s'ils sont supérieurs à 2.000 £ et que celui qui est appliqué à de tels revenus n'est que de 5 % ; la progressivité finit par faire taxer un revenu de 50.000 £ au taux de 38 %. L'impôt général atteint au contraire des revenus beaucoup plus modestes, puisqu'au-dessus de 10.000 francs, qui représentent le minimum d'existence, ils sont taxables à ce titre. Un nombre beaucoup plus considérable de contribuables sont touchés, ce qui pratiquement augmente d'autant la part prise par le fisc sur leurs revenus. Pour les plus faibles revenus imposables à l'impôt général, le taux débute à 6 % et pour les revenus de plus de 550.000 francs le taux général de 24 % est applicable.

Il n'en demeure pas moins que les taux anglais sont plus élevés que les taux français, mais il ne semble pas que ceci suffise à expliquer la grande différence observée dans les rendements.

2° Autre raison de la supériorité des résultats anglais : la fraude est beaucoup moins importante qu'en France.

Ceci vient en partie de ce que l'Income Tax est beaucoup plus ancien que l'impôt français et que, par suite, l'Administration anglaise a pu acquérir une plus grande maîtrise dans le contrôle fiscal.

D'autre part, un facteur psychologique joue un rôle important dans cette question de fraude. Le caractère anglais est opposé à la fraude de fait. Les fausses déclarations d'impôt sur le revenu sont beaucoup moins fréquentes en Angleterre qu'en France. On peut même voir dans certains journaux une rubrique intitulée « conscience money » dans laquelle figure les noms des personnes qui, ayant fraudé le fisc lors de précédentes déclarations, le regrettent et versent à l'Administration des Finances ce dont elles l'avaient frustrée. C'est, semble-t-il, sous l'influence du mouvement religieux des « groupes d'Oxford », qui prêche l'aveu public des fautes, que ces paiements volontaires ont lieu. Il est à remarquer que le fisc, dans ces cas, n'inflige aucune amende aux fraudeurs repentants, il est peut-être préférable de ne pas insister sur ce qui se passerait en France dans des cas équivalents. Il ne faudrait cependant pas croire que grâce à cette conscience fiscale, la fraude n'existe pas en Grande-Bretagne. Elle existe, mais la fraude qui est généralement pratiquée est une fraude plus subtile qui s'abrite derrière des textes de loi, c'est la fraude légale. Il est bien évident que ce moyen offre moins de facilité et n'est utilisé en général que par les personnes ayant des revenus importants. Les moyens les plus employés que nous avons étudiés plus haut sont la constitution de « one man companies », de sociétés à l'étranger et d' « Educational trusts ».

Enfin une dernière cause de la faiblesse de la fraude en Grande-Bretagne réside dans le contrôle

plus serré des valeurs mobilières. Pour l'Income Tax, de même que pour l'impôt cédulaire sur les valeurs mobilières en France, les risques de fraude sont inexistants puisque dans ces deux cas il y a taxation à la source. Où la différence apparaît nettement, c'est pour l'imposition de la Surtax et de l'impôt général sur le revenu. Ces deux impôts sont perçus sur déclaration des contribuables. En France, on recherche un moyen de contrôler ces déclarations qui, pour la plupart, sont relatives à des valeurs au porteur. En Angleterre, le problème est résolu par le contrôle a posteriori à l'aide du précompte ⁽¹⁷⁾ ; mais cette solution n'est satisfaisante qu'autant que les valeurs mobilières sont nominatives, ce qui est le cas dans ce pays. Une étude approfondie des causes qui font qu'il existe en Angleterre presque uniquement des titres nominatifs et en France une grosse majorité de titres au porteur dépasse peut-être le cadre de cette étude, il semble cependant intéressant d'en signaler quelques-unes. La mentalité française est opposée à la connaissance des fortunes personnelles. Chaque contribuable n'aime pas que l'on puisse évaluer exactement ce qu'il possède ; les titres au porteur permettent précisément de réaliser ce désir et c'est ce qui explique la grande faveur dont ils jouissent chez nous. Les Anglais n'ont pas ce même sentiment et la sécurité dont les valeurs nominatives sont toujours entourées en cas de vol ou de destruction les a poussés à les adopter. D'autre part, la législation an-

(17) Voir chap. V, p. 86.

glaise a facilité les formalités de vente des valeurs mobilières nominatives, il est possible qu'en France une entrave à leur développement soit précisément la difficulté et la longueur des formalités de vente. Le désir de l'Administration française est cependant de favoriser les titres nominatifs puisqu'on leur a accordé un tarif de faveur inférieur de 6 % à celui des titres au porteur. Une des raisons principales de cet état de choses est certainement l'organisation respective des marchés de valeurs de Londres et de Paris. Traditionnellement le marché de Londres est destiné à l'usage des valeurs nominatives, traditionnellement aussi celui de Paris est spécialisé dans les valeurs au porteur.

Il se dégage de ces quelques idées qu'il paraît particulièrement difficile de généraliser en France l'emploi de valeurs nominatives puisqu'il faudrait à la fois modifier la mentalité française et changer l'organisation boursière. Peut-être que si cette dernière condition était remplie, la première suivrait d'elle-même.

Dans ces conditions, la fraude apparaît moins importante qu'en France. On évalue les revenus qui échappent à l'impôt à 50 ou 75 millions de £ pour un revenu global estimé généralement entre 2,5 et 3 milliards de £. Dans le budget speech d'avril 1936, le Chancelier de l'Echiquier a annoncé que des mesures allaient être prises dans le but de réduire la fraude existante ; il estime que leur résultat sera de rapporter 6.500.000 £ au budget. Lorsque M. François Piétri a déposé, en 1933, un projet de précompte, il

a évalué la fraude existant en France, et le chiffre auquel il est parvenu est de 12 milliards de francs de revenus. Il est donc supérieur au chiffre anglais qui, traduit en francs, équivaut à 3,7 ou 5,6 milliards de revenus.

3° Dernière cause de supériorité des résultats anglais : la fortune anglaise est plus importante que la fortune française. Plusieurs raisons peuvent en être données.

D'abord parce que la population de l'Angleterre est plus élevée que celle de la France. Il y a en Grande-Bretagne plus de 44 millions d'habitants tandis que la France n'en compte qu'un nombre supérieur à 40 millions. Cette différence de près de 4 millions de personnes trouve sa répercussion dans le rendement de l'impôt sur le revenu.

Voici une statistique montrant le nombre des assujettis à l'impôt sur le revenu en Grande-Bretagne :

Tableau G
NOMBRE DES ASSUJETTIS A L'INCOME-TAX

Année	Nombre de Personnes		Total
	entièrement exemp. par suite des abat- tements à la base	redevables de l'impôt	
1923-24	2.350.000	2.450.000	4.500.000
1924-25	2.800.000	2.400.000	5.200.000
1925-26	2.400.000	2.200.000	4.600.000
1926-27	2.250.000	2.250.000	4.500.000
1927-28	2.750.000	2.200.000	4.950.000
1928-29	2.800.000	2.200.000	5.000.000
1929-30	2.900.000	2.250.000	5.150.000
1930-31	2.900.000	2.200.000	5.100.000
1931-32	4.600.000	3.600.000	8.200.000
1932-33	4.500.000	3.500.000	8.000.000

L'augmentation considérable du nombre des assujettis en 1931-32 (1.500.000) s'explique par le fait que la charge des petits revenus a été fortement augmentée par la diminution de la tranche à laquelle était appliquée un tarif réduit. Cette tranche a été réduite de 250 £ à 175 £ et son tarif ramené à ce qu'il était avant 1930, c'est-à-dire à la moitié du taux normal. Le gouvernement de Mr. S. Baldwin devait, en 1935, réduire à son tour cette tranche à 135 £. Les variations du montant de cette tranche ainsi que celles du taux qui lui a été appliqué par rapport au taux standard sont résumées ci-dessous :

	1920-21 s. d.	1922-23 s. d.	1923-24 s. d.	1925-26 s. d.
Sur les 225 premières £..	3.0	2.6	2.3	2.0
Sur le reste	6.0	5.0	4.6	4.0
			1930-31 s. d.	
Sur les 250 premières £.....			2.0	
Sur le reste			4.6	
			1931-32 s. d.	
Sur les 175 premières £.....			2.6	
Sur le reste			5.0	
			1935-36 s. d.	
Sur les 135 premières £.....			1.6	
Sur le reste			4.6	

Ce million et demi de nouveaux contribuables comprend d'abord certaines personnes dont les revenus se trouvaient avant 1931 inférieurs à la limite de l'exemption qui étaient pour la première fois inscrites à l'Income-Tax et ensuite d'autres qui, bien qu'inscrites à l'impôt en avaient été complètement déchargées par les diverses déductions.

Le nombre des assujettis à la Surtax était, avant la crise, de 100 à 120.000 personnes. De 109.000 en 1929-30 il est tombé à 81.000 en 1933-34. Le revenu des assujettis à cet impôt diminua de près de 600.000.000 £ à environ 400.000.000 £.

En France, le nombre des assujettis à l'impôt général sur le revenu est de 2 millions environ, mais toute comparaison avec la Surtax est rendue impossible puisque le minimum imposable est de 10.000 fr.

en France et de 2.000 £, soit 150.000 fr., en Angleterre.

En second lieu, il existe en Grande-Bretagne beaucoup plus d'industries qu'en France, or ce sont précisément les bénéfices industriels qui rapportent des sommes considérables, d'ailleurs aussi bien en France qu'en Angleterre, à l'impôt sur le revenu. Environ 45 % de l'Income Tax proviennent de cette source de revenus. La France, qui est partagée entre l'agriculture et l'industrie, ne bénéficie pas, du fait de cette dernière, de rendements aussi considérables, et les revenus de l'agriculture qui pourraient, en principe, balancer les revenus plus faibles de l'industrie, sont loin en réalité de réaliser cette espérance à cause des difficultés d'évaluation et de contrôle.

Enfin, c'est un fait assez connu, il existe en Angleterre de grosses fortunes individuelles qui contribuent dans une certaine mesure — qu'il ne faudrait pas surestimer comme le font tous ceux qui prétendent qu'il suffirait qu'un petit nombre de trio notus personnus payent des impôts pour couvrir les dépenses de l'Etat — à accroître le produit de l'Income Tax et de la Surtax. En France, nous ne sommes pas en présence du même phénomène et nous observons une répartition plus égale de la fortune.



L'impôt français sur le revenu peut-il avoir quelque chose à gagner en s'inspirant des méthodes de l'Income Tax britannique. Nous ne pensons pas que,

d'une façon générale, le fait d'appliquer dans un pays des systèmes ou des méthodes appartenant à un autre pays amène des progrès sensibles. Chaque pays est capable d'adapter à son caractère particulier le système ou la méthode qui lui sont propres. Ce qui ne veut pas dire que l'on ne doit tenir aucun compte de ce qui se fait dans les pays étrangers. Au contraire, il est nécessaire d'étudier les réformes qui ont lieu pour savoir si, des modifications leur ayant été apportées, elles ne pourraient pas servir à l'amélioration de notre propre législation. Par exemple, il semble que notre impôt cédulaire sur le revenu ne trouverait que du profit à voir augmenter la proportion des revenus taxés à la source. Par contre, on ne peut songer à appliquer à la France les méthodes de contrôle pratiquées en Grande-Bretagne pour les revenus des valeurs mobilières, puisqu'entre les deux pays une différence essentielle interdit de comparer les méthodes de contrôle qui est la généralisation des titres nominatifs en Angleterre alors qu'ils ne représentent chez nous qu'une faible proportion de la fortune mobilière. Notre impôt français a certainement été dénaturé sous la double pression de l'exagération des taux et de la multiplicité des exonérations. De là est née l'inégalité qui a fait de lui une loi anti-républicaine comme le déclarait M. Stéphane Lausanne dans le « *Matin* » du 31 octobre 1933. « Loi anti-démocratique parce que loi d'exception », dit-il. Trois chiffres que cite M. Lausanne le prouvent :

« Il y a 40 millions de Français mais il n'y a que 2 millions de citoyens qui soient assujettis à l'impôt

général sur le revenu et sur les 2 millions il n'y en a que 200.000 qui le paient à fond ».

M. Caillaux, le père de l'impôt sur le revenu, propose de remettre de l'harmonie dans cet impôt en égalisant les taux, en éliminant les détaxes abusives, en réduisant les exemptions manifestement exagérées.

Au lieu de cela, on cherche à revenir par des moyens détournés, ainsi que le montre le projet de budget français de 1937, à l'imposition basée sur des signes extérieurs, contre laquelle, précisément, l'impôt sur le revenu de 1914-17 avait été fait.

*
* *

Quelle est l'appréciation d'ensemble qui peut être portée à l'égard de l'Income Tax à la fin de cette étude ?

L'Income Tax a, comme tout impôt, des défauts et des qualités. Qualité de rapporter de grosses sommes à la Trésorerie britannique, qualité d'être perçu en grande partie de façon commode au moyen de la perception à la source, possibilité d'un contrôle relativement aisé sur les valeurs mobilières (point névralgique de notre système français). Les défauts, comme le désordre dans la classification des cédules, résident essentiellement dans le fait du défaut de clarté et de précision de la loi elle-même, qui est restée dans les lignes générales conforme aux Income Tax Acts du XIX^e siècle. Cela est une conséquence certaine du caractère traditionnel de l'Anglais qui

hésite longtemps avant de modifier une chose existante et ne s'y résigne qu'à contre-cœur et avec appréhension.

Il nous paraît cependant que la mise en balance des reproches adressés à cet impôt avec les qualités qui lui sont reconnues, fait apparaître un net avantage en faveur de celles-ci.

Il est certain que l'Income Tax a été mis à une rude épreuve de 1930 à 1934. Le déficit que le budget accusait régulièrement pendant ces années de crise économique et, pour la Grande-Bretagne également de crise financière, déficit aggravé par la politique du gouvernement travailliste, devait être comblé par le produit de l'Income Tax. Mais quand on demande trop à un impôt, le risque auquel on s'expose est de voir le rendement diminuer au lieu de s'accroître. Ceci est encore plus vrai quand un fléchissement du revenu national se manifeste par suite d'une crise. C'est ce que l'on constata à ce moment.

Il semble qu'aujourd'hui, la nouvelle politique financière ayant porté ses fruits, l'Income Tax ait retrouvé les qualités propres qui font que le rendement de cet impôt permet au législateur de le maintenir dans son rôle, qui est celui de maintenir l'équilibre du budget, ce qui n'est pas la moindre qualité du système fiscal britannique.

CHAPITRE VII

PROJET DE REFORME DE L'INCOME-TAX

Malgré le fonctionnement satisfaisant et les résultats favorables de la taxation des revenus, l'Administration des finances britanniques, depuis longtemps déjà a compris la nécessité qu'il y avait de procéder à un rajeunissement de l'impôt pour abandonner les règles désuètes des Income Tax laws en vigueur.

On peut apporter quelques exemples à l'appui. Ainsi la cédule B qui est connue sous le nom d'impôt sur le revenu des fermiers frappe l'occupation de toutes les terres du Royaume-Uni. L'agriculture dominait à un tel point que, lorsque la cédule fut formée, les maisons d'habitation et les constructions destinées au travail, qui occupent maintenant une place si importante, ne furent exemptées que dans une clause accessoire comme à la suite d'une réflexion tardive. Les chemins de fer viennent après la pêche et les droits de marché dans la liste des bénéficiaires de la terre dans la cédule A. Il n'existe pas de règle générale pour savoir comment les bénéfices industriels et commerciaux doivent être vérifiés.

Le caractère arriéré de la législation se manifeste

à un point de vue. Le vocabulaire usité est loin d'être satisfaisant et par esprit de routine les Anglais ont refusé de lui faire suivre l'évolution qui aurait été nécessaire pour la juste compréhension des textes. Ainsi le mot « assessment » est employé en huit sens différents ⁽¹⁾.

Enfin l'ancienneté de l'impôt se fait fâcheusement sentir dans les amendes qui ne sont nullement proportionnées à la gravité de la faute. L'amende pour avoir donné frauduleusement un chiffre trop bas pour le revenu total peut être égale à trois fois l'impôt sur la somme non déclarée et l'amende pour un retard dans la remise d'une déclaration exacte peut être égale à trois fois l'impôt sur le revenu total.

Cette question de défaut d'adaptation de l'Income Tax n'est pas la seule. Les Income Tax Laws de 1842 et 1853 étaient relativement simples. Mais depuis 1907 et l'introduction de la discrimination et de la progressivité avec toutes les répercussions des mesures sociales, la complexité de la loi est extraordinaire. L'application de taux élevés a nécessité l'introduction d'allègements dans l'intérêt de diverses classes de contribuables, soit pour concilier l'opposition, soit dans l'intention de rendre le système plus scientifique. Le rapport du Comité de Codification dont il sera question plus loin déclare que « la méthode de législation de l'Income Tax depuis 1907 peut être définie de façon assez juste comme une méthode d'improvisation » ⁽²⁾. Un exemple récent

(1) Le Comité de Codification prévoit comme sens unique du mot « assessment » ; assiette du revenu, p. 19.

(2) Rapport, page 13.

de cette méthode est offert par le Finance Act de 1935. En 1920, l'exemption totale quel que fût le montant du revenu fut abolie, de sorte que le revenu au-dessous duquel le contribuable était exempté de l'impôt variait suivant les réductions auxquelles il avait droit. En 1935, une exemption totale, indépendante de toute circonstance, fut accordée aux personnes ayant un revenu de 125 £ ou moins. Quand cette exemption fut accordée il fallut prévoir une réduction marginale pour ceux dont le revenu était légèrement supérieur à 125 £, sinon une personne dont le revenu est juste supérieur à la limite sera, après avoir payé l'impôt, dans une situation moins favorable que si son revenu avait été au-dessous de la limite. Ces mesures affectent un nombre insignifiant de contribuables et compliquent la loi de façon non proportionnée avec leur importance.

Il existe une autre raison qui incite à un remaniement de la législation actuelle. Le souci que le gouvernement a d'être toujours en mesure de demander et de recevoir de l'Income Tax les ressources nécessaires à l'équilibre du budget, ressources qui peuvent croître dans des proportions très considérables en cas de conflit armé, hypothèse que l'Angleterre envisage depuis peu, a fait comprendre qu'il était nécessaire de procéder à une revision générale des revenus imposables afin de les taxer et de les contrôler dans les conditions les plus favorables au fisc britannique.

Pour répondre à ce désir et étudier de façon approfondie les modifications qu'il est nécessaire d'ap-

porter au système en vigueur, une Commission ⁽³⁾ fut nommée le 31 octobre 1927 par le Chancelier de l'Echiquier, Mr. Winston S. Churchill « dans le but spécial de rendre la loi aussi compréhensible pour le contribuable que l'état de la législation le permet et avec le pouvoir de proposer dans ce but toute modification dans le système général de l'administration et dans les pouvoirs et droits des diverses autorités s'en occupant pour aboutir à l'uniformité et à la simplicité, en maintenant dans les grandes lignes l'assujettissement du contribuable » ⁽⁴⁾.

Le rapport final de cette Commission, comprenant 2 volumes, fut présenté au Parlement en avril 1936. Le premier volume indique les questions qui ont spécialement retenu l'attention des Commissaires qui justifient les modifications qu'ils jugent utile d'apporter à la loi actuelle. Le second volume est un projet de loi sur l'Income Tax.

Parmi les changements figurant dans ce nouveau plan d'Income Tax, le plus important est certainement la classification nouvelle des revenus préconisée par la Commission. Au lieu d'être répartis en 5 cédules, ils le seraient en 15 classes dont 11 réservées aux revenus du Royaume-Uni et 4 aux revenus étrangers. Voici quels seraient les revenus imposés dans chaque classe :

(3) Composée de Sir F. F. Liddell, président ; M. A. M. Bremner, Sir W. M. Graham-Harrison, M. R. P. Hills, M. E. M. Konstam, Sir John Shaw. En 1932, M. N. Chamberlain confia la présidence à Lord Macmillan et adjoignit Sir Gilbert Garnsey, M. C. L. King et M. F. D. Morton.

(4) Report of the Income Tax Codification Committee. Volume 1, page 5.

Revenus du Royaume-Uni :

Classe A. — Comprend les revenus provenant des propriétés foncières dans le Royaume-Uni et remplace la cédule A, à l'exception de la dime annuelle due au clergé.

Classe B. — Elle comprend les revenus provenant de l'exploitation des terres et remplace la cédule B.

La classe C comprend certains revenus de la cédule A et la dime annuelle due au clergé.

La classe D comprend les revenus du commerce et des professions et remplace les deux premiers groupes de la cédule D.

La classe E frappe les traitements des fonctionnaires et presque tous les emplois qui sont compris dans la cédule E.

La classe F comprend toutes les pensions qui faisaient partie de la cédule E et celles qui sont considérées comme des rentes et qui figurent dans la cédule D.

La classe G comprend les revenus des rentes du Gouvernement britannique qui relèvent de la cédule C et de certains paragraphes du groupe 3 de la cédule D.

La classe H comprend les autres revenus fixes qui sont compris dans le groupe 3 de la cédule D.

La classe I comprend les dividendes provenant des actions des sociétés.

La classe J comprend des annuités et certains paiements annuels. Cette classe comprend une partie du groupe 3 de la cédule D.

La classe K est une classe sans unité. Elle com-

prend tous les revenus du Royaume-Uni qui ne sont pas compris dans les classes précédentes. Elle remplace le contenu du groupe 6 de la cédule D mais est mieux délimitée car elle mentionne expressément certaines catégories de revenus comme les droits d'auteurs, les bénéfices des commissions d'assurances.

Revenus étrangers :

La classe L comprend les revenus payables par l'intermédiaire d'un agent dans le Royaume-Uni, que ce soient ceux de gouvernements étrangers ou de fonds publics, taxés maintenant au titre de la cédule C.

La classe M comprend les loyers des terres qui sont en dehors du Royaume-Uni et les revenus des actions et obligations étrangères comprises dans les groupes 4 et 5 de la cédule D.

La classe N comprend le revenu des fonctions et emplois qui sont accomplis en dehors du Royaume-Uni.

La classe O, comme la classe K, comprend des revenus divers. Les revenus des affaires dont on s'occupe à l'étranger, les pensions, intérêts, annuités provenant de l'étranger et tous les autres revenus maintenant inclus dans le groupe 5 de la cédule D.

Cette classification nouvelle en 15 classes, alors que l'Income Tax actuel ne comporte que 5 cédules, semble être un recul et non un progrès car la complication semble être encore accrue, ce qui est directement opposé au but fixé à la Commission.

Celle-ci prétend qu'il y a malgré les apparents contraires une réelle simplification, car la cédule A de l'impôt actuel comprend 3 différents types de reve-

nus ; la cédule C comprend le revenu des fonds publics anglais et ceux des fonds publics étrangers qui obéissent à des règles très différentes ; la cédule D est divisée en 6 groupes dont un, le troisième, est subdivisé en 8 branches ; la cédule E s'occupe aussi bien de pensions que de salaires et de traitements. Elle en conclut que, loin d'avoir augmenté la difficulté de la classification, elle l'a diminuée. Il semble cependant que la comparaison de cette classification nouvelle avec celle de l'impôt français sur le revenu laisse supposer que la simplification eût pu être poussée plus loin, l'impôt français n'a que huit cédules et il est cependant parfaitement possible d'y faire rentrer les divers revenus qui doivent être frappés par l'impôt.

Aucun changement essentiel n'a été apporté dans l'établissement de l'assiette des cédules et notamment le système du forfait n'a pas été retenu pour la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

Les mêmes chiffres d'abattement, de réduction et d'exonération que ceux existant actuellement ont été retenus dans le projet d'impôt.

D'une façon générale il se dégage de ce rapport l'impression d'un effort considérable tenté dans le but de réparer le déséquilibre et le manque d'homogénéité que des lois de finances trop hâtives avaient introduit dans le fonctionnement de l'Income Tax. L'avenir dira s'il entre dans les intentions du Gouvernement de voir se réaliser des modifications que plus de huit ans de travail ont révélé nécessaires à des spécialistes des questions financières qui comptent parmi les plus éminents de la Grande-Bretagne.

BIBLIOGRAPHIE

1° OUVRAGES GENERAUX

- ALLIX (Ed.). — Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française, 1932.
- CHIVERS (C. W.). — Snelling's practical Income-Tax and Surtax, 1936.
- CLARK. — The national income, 1932.
- COLSON. — Cours d'Economie politique, 1927.
- HARISTOY. — Perception de l'impôt sur le revenu en Angleterre, 1926.
- HULBARD. — The Income Tax : a review of its history, 1872.
- HUTCHINSON (G.). — Common sense about the surtax, 1929.
- KONSTAM (E. M.). — The Law of Income Tax, 1933.
- LACHAPELLE. — Les finances britanniques.
- LIMPENS (A.). — L'impôt sur le revenu en Grande-Bretagne, 1923.
- PESENTI. — La Politica finanziaria e monetaria dell'Inghilterra, 1934.
- PEYSTER (de). — Les finances britanniques après la guerre, 1920.
- REES. — A short fiscal and financial history of England.
- SELIGMAN (E. R. A.). — Income Tax at home and abroad, 1911.
- SPAULDING. — Income Tax in Great Britain and in U. S. A., 1927.

- STAMP (Sir J.). — British income and property, 1920.
TAYLOR and BAYLEY. — Principles of Income Tax, 1930.
WALTER. — Supertax and Surtax, 1920.

2° COURS. PERIODIQUES. THESES. RAPPORTS

- BAUMGARTNER (W.). — Cours professé à l'Ecole des Sciences Politiques en 1934-35.
BOUDAGOWSKI (S.). — La politique monétaire de l'Angleterre depuis l'abandon de l'étalon-or, 1935.
Bulletin de Statistique et de Législation comparée, 1934-1935.
CADIOT (R.). — L'évolution des finances publiques en Grande-Bretagne de 1929 à 1934. Le redressement financier. Thèse, Paris, 1934.
English Government publications, 1928.
The Economist.
FASCIANI (M.). — Problemi tributari inglesi, article de *Annali di Economia*, juillet 1935.
Finance Acts, de 1918 à 1936.
Financial News.
Financial Times.
FOURRÉ-CORMERAY (M.). — Evolution des finances britanniques. Thèse, Paris, 1930.
GUILLEBAND (C. W.). — Income Tax and the double taxation of saving, article de *Economic Journal*, juillet 1935.
Journal of the Institute of Bankers.
Journal of the Royal Statistical Society.
Income Tax Acts.
LANFURBURGER. — L'impôt sur le revenu et les sociétés commerciales. Thèse, Paris, 1930.
Moniteur Officiel du Commerce et de l'Industrie.
MOYE (M.). — Cours professé à la Faculté de Droit de Montpellier en 1933-1934.

PEYSTER (de). — Cours professé à l'Ecole des Sciences Politiques en 1935-1936.

Revue de Science et de Législation financière.

Report of the Income Tax Codification Committee, 1936.

TURQ. — Impôt sur les revenus étrangers. Thèse, Paris, 1935.

Westminster Bank Review.

Vu :

Montpellier, le 23 novembre 1936,

Le Président de la Thèse,

M. MOYE.

Vu :

Montpellier, le 23 novembre 1936,

Le Doyen,

G. MORIN.

Vu et permis d'imprimer,

Montpellier, le 24 novembre 1936.

Le Recteur de l'Académie,

Président du Conseil de l'Université,

TAILLIART.

IMPRIMERIE DE LA LIBRAIRIE GÉNÉRALE
- DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE -
- - - - - PARIS - - - - -
